Налоговая безопасность организации и ее обеспечение в системе внутреннего контроля

***М.А. Азарская*[1], *Н.В. Щербакова*[2],**
Поволжский государственный технологический университет,
Йошкар-Ола, Россия
[1]http://orcid.org/0000-0001-7249-1759
[2]http://orcid.org/0000-0001-5471-8251

АННОТАЦИЯ

Актуальность. В условиях проявления кризиса и обострения политической ситуации вопросы совершенствования управления бизнесом рассматриваются в работах экономистов во взаимосвязи с категориями «экономическая безопасность», «налоговая безопасность». Большинство теоретических и методологических аспектов этих исследований относятся к макроуровням (государство, регион). В меньшей мере разработаны вопросы управления безопасностью хозяйствующих субъектов. Проблемными остаются вопросы единства терминологии, выбора эффективного инструментария, а практические рекомендации не в полной мере адаптированы к конкретным задачам управления и функциям управления.

Цель статьи — обосновать и разработать рекомендации по методическому обеспечению контроля налоговой безопасности в системе внутреннего контроля организации в соответствии с риск-ориентированным подходом. Задачи исследования связаны: с расширением предметной области внутреннего контроля с позиций обеспечения безопасности бизнеса, устойчивого развития; с критическим анализом различных точек зрения; с обоснованием позиции авторов на понимание сущности налоговой безопасности; с определением целей и задач управления налоговыми рисками в системе внутреннего контроля.

Методы. Задачи оценки устойчивого развития организации, управления налоговыми рисками определили методические подходы, использованные в исследовании, основанные на анализе положений законодательных, нормативных правовых документов по аудиту и контролю, научных источников отечественных и зарубежных авторов. Системный и риск-ориентированный подходы, приемы сравнительного анализа, синтеза, индукции определили результаты теоретических выводов и практических рекомендаций по внутреннему контролю.

Результаты. Представлена позиция авторов на понимание категорий «экономическая безопасность», «налоговая безопасность». Сформулированы цель и задачи системы внутреннего контроля (СВК), обеспечивающей возможность управления налоговой безопасностью. Разработаны рекомендации по методике оценки эффективности СВК организации по снижению последствий влияния налоговых рисков.

Перспективы. Результаты исследования могут быть использованы для дальнейшего развития теоретических положений аудита и финансового контроля в области научных знаний, практических рекомендаций, охватывающих широкий круг нерешенных вопросов, в частности выбора критериев и показателей налоговой безопасности, построения моделей, адаптированных для различных организационных форм бизнеса и сегментов деятельности и др.

Ключевые слова: налоговая безопасность; налоговые риски; система внутреннего контроля; контрольные процедуры; эффективность контроля.

Для цитирования: *Азарская М.А., Щербакова Н.В.* Налоговая безопасность организации и ее обеспечение в системе внутреннего контроля // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 6. С. 38–49.
УДК 338.246.025.2:336.02
JEL D81, G32, H21, M42, M48

Ensuring Tax Security of the Organization in a System of Internal Control

M.A. Azarskaya[1]***, N.V. Shcherbakova***[2]***,***
Volga State University of Technology,
Yoshkar-Ola, Russia
[1]http://orcid.org/0000-0001-7249-1759
[2]http://orcid.org/0000-0001-5471-8251

ABSTRACT

Introduction, Purpose. Economic crisis and an aggravation of a political situation make economists consider the matters of business management improvement in interrelation with such categories as "economic security", "tax security". However, most theoretical and methodological issues researched belong to macro levels (the state, the region). Problems of managing security of an entity are less studied. Still problematic remain such issues as uniformity and consistency of terminology and the choice of effective tools. Practical recommendations aren't fully adapted to specific objectives and functions of management.

The purpose of the article is to substantiate and develop recommendations on methodological support of tax security control within the system of internal control of an organization using risk-focused approach. The objectives of the study are the following: to expand the subject area of internal control to ensure the security of business and its sustainable development; to make the critical analysis of various points of view; to justify the authors' understanding of the essence of tax security; to define goals and objectives of managing tax risks in the system of internal control.

Methods. Problems of assessment of sustainable development of the organization and tax risks management have specified the methodological approaches to the research which are based on the analysis of provisions of legislative, legal and normative acts in audit and control, academic papers of domestic and foreign authors. Systems and risk-focused approaches, techniques of comparative analysis, synthesis, induction form the basis for the theoretical conclusions and practical recommendations on internal control.

Results. The article provides the authors' understanding of such categories as "economic security" and "tax security". The objectives of the system of internal control (ICS) ensuring tax security are formulated. The authors develop the recommendations on how to assess the efficiency of ICS of an organization in decreasing the consequences of tax risks impact.

Discussion. The results of a research can be used for further development of theoretical provisions of audit and financial control as areas of scientific knowledge, for making the practical recommendations covering a wide range of unresolved problems, in particular, on the choice of criteria and indicators of tax security, creation of the models adapted to various organizational forms of business, industries, etc.

Keywords: tax security; tax risks; system of internal control; control procedures; efficiency of control.

For citation: Azarskaya M.A., Shcherbakova N.V. Ensuring Tax Security of an Organization in a system of Internal Control. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing,* 2017, no. 6, pp. 38–49. (In Russ.).
UDC 338.246.025.2:336.02
JEL D81, G32, H21, M42, M48

СУЩНОСТЬ КАТЕГОРИИ «НАЛОГОВАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ»

Деятельность любой коммерческой организации является частью сложной системы налоговых отношений, регулируемых налоговым законодательством, с характерными рисками, способными оказать существенное влияние на экономическую безопасность. Центральное место в обеспечении экономической безопасности занимает система внутреннего контроля (СВК), направленная на управление рисками. Можно отметить, что вопросы организации внутреннего контроля, оценки эффективности СВК получили широкое обсуждение в работах экономис-

тов с точки зрения методики и практики аудита финансовой бухгалтерской отчетности и требований стандартов аудита [1, 2 и др.]. Однако вопросы методического обеспечения контроля налоговых рисков как задача СВК, обеспечивающая налоговую безопасность организации, не освещены в публикациях, что определяет актуальность поставленной проблемы.

Анализируя тенденции развития аудита и предметную область исследования на современном этапе его реформирования, М.В. Мельник [3] отмечает, что приоритетными задачами аудита являются стратегические оценки и оценки эффективности деятельности экономических субъектов. При этом основное внимание уделяется рискам снижения устойчивого развития и повышения эффективности деятельности, совершенствованию контрольных процессов внутри самого предприятия, а также проведению специальных видов контроля, таких как налоговый, таможенный, валютный, экологический и др.

Давая определение налоговой безопасности на государственном уровне, большинство авторов исходят из положений официальных документов[1]. Определение налоговой безопасности организаций имеет широкий спектр мнений, анализ которых представлен в монографии [4], посвященной проблемам налоговой безопасности. В этих определениях «экономическая безопасность», «налоговая безопасность» рассматриваются как два взаимосвязанных понятия. В определения включены такие аспекты, как: условия и факторы, оказывающие влияние на безопасность; соблюдение налогового законодательства; оценка негативных последствий влияния налоговых рисков на финансовое состояние и др.

В монографии дается следующее определение: «Налоговая безопасность хозяйствующего субъекта — это совокупность условий и факторов, обеспечивающих безопасное и устойчивое развитие его во всех сферах деятельности и возможность своевременного исполнения обязанности налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством» [4, с. 22–23].

[1] О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года: Указ Президента Российской Федерации от 13.05.2017 № 208. URL: http://www.pravo.gov.ru (дата обращения: 15.05.2017).

По нашему мнению, нельзя ограничивать понятие налоговой безопасности совокупностью условий и факторов ее определяющих, поскольку факторы сами по себе не создают механизма взаимодействия элементов системы управления, обеспечивающей безопасное и устойчивое развитие организации. Можно сформулировать с позиций системного подхода следующее определение:

Система обеспечения налоговой безопасности организации представляет собой совокупность взаимосвязанных организационных элементов системы управления и процедур, направленных на защиту бизнеса от внутренних и внешних факторов в сфере налоговых правоотношений, создающих угрозы безопасности и устойчивому развитию организации.

Элементами системы обеспечения налоговой безопасности являются:

- цель, стратегия и политика, реализуемые собственником и руководством;
- экономический потенциал и его ресурсное обеспечение (материальные, кадровые, информационные и другие ресурсы);
- СВК, способная снизить негативные последствия рисков и угроз (в том числе и налоговых) до приемлемо низкого уровня.

Целью налоговой безопасности является обеспечение устойчивого экономического развития организации, достижение целей развития при сохранении независимости финансовой системы, результативность и эффективность деятельности.

К стратегическим целям обеспечения налоговой безопасности организации относятся повышение финансовой устойчивости и финансовой независимости. Оперативными целями являются снижение негативных последствий налоговых рисков, оптимизация налоговой нагрузки при эффективном использовании экономического потенциала.

Эффективность использования экономического потенциала обеспечивает взаимосвязь стратегических и оперативных целей. В задачи данной статьи не входит рассмотрение вопросов, касающихся экономического потенциала и налоговой нагрузки. Можно отметить, что эти проблемы подробно исследованы в работах [1, 4–6].

В основе понимания сущности налоговой безопасности, по мнению авторов, лежит управление

Таблица 1 / Table 1

Анализ подходов к определению риска / Analysis of approaches to risk definition

Источник / Source	Определение / Definition
ГОСТ Р 51898–2002*	Риск — сочетание вероятности нанесения ущерба и тяжести этого ущерба
Энциклопедия теоретических основ налогообложения [8, с. 406]	Налоговый риск хозяйствующего субъекта — один из видов финансовых рисков хозяйствующего субъекта, характеризующих вероятность возникновения связанных с процессом налогообложения потерь, в виде возможного ухудшения его финансового положения, роста издержек налогообложения, а также потери деловой репутации
Л.И. Гончаренко [7]	Налоговые риски — неопределенность относительно достижения целей хозяйствующего субъекта в результате воздействия факторов, связанных с процессом налогообложения, которая может проявиться в виде финансовых (и иных) потерь или в возможности получения дополнительной выгоды (дохода) в результате позитивных отклонений
Д.М. Щекин [9, с. 17]	Налоговый риск — возможное наступление неблагоприятных правовых последствий для налогоплательщика в результате действий (бездействия) органов государства и органов местного самоуправления
Д.Н. Тихонов, Л.Г. Липник [10, с. 105]	Налоговый риск — это возможность для налогоплательщика понести финансовые и иные потери, связанные с процессом уплаты и оптимизации налогов, выраженная в денежном эквиваленте
С.А. Филин [5, с. 9–23]	Налоговый риск — это вероятность (угроза) потерь, которые может понести субъект экономики из-за неблагоприятного изменения налогового законодательства в процессе финансовой деятельности или в результате налоговых ошибок, допущенных при исчислении налоговых платежей

* ГОСТ Р 51898–2002. Государственный стандарт Российской Федерации. Аспекты безопасности. Правила включения в стандарты» (принят и введен в действие постановлением Госстандарта России от 05.06.2002 № 228-ст). М.: ИПК Издательство стандартов, 2002.

рисками хозяйственной деятельности, налоговыми рисками [2, с. 16–20]. Налоговые риски по своему влиянию на экономическую безопасность значимы, имеют специфику и должны быть выделены как объект контроля в СВК организации.

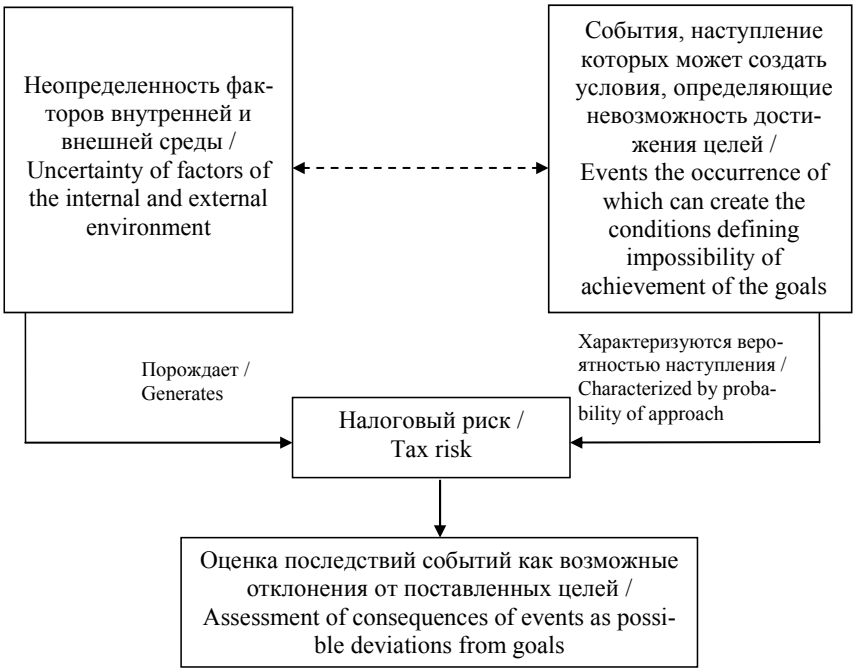
Современная экономическая литература содержит различные подходы к определению понятия «налоговый риск» и его последствий. Обобщая точки зрения различных авторов, Л. И. Гончаренко систематизирует их следующим образом [7]:

- возможное наступление неблагоприятных материальных (прежде всего финансовых) и иных последствий для налогоплательщика или государства в результате действий (или бездействия) участников налоговых правоотношений;
- вероятность (угроза) доначисления налогов (сборов), пеней и штрафов в ходе налоговой проверки из-за возникших разногласий в трактовке налогового законодательства, приводящих к возрастанию налогового бремени и др.

С целью систематизации и обобщения подходов к пониманию налогового риска проанализированы определения, предлагаемые различными авторами (*табл. 1*).

Кроме того, в экономической и юридической литературе «налоговые риски» рассматривались как неотъемлемая часть финансовых рисков. Это утверждение не совсем корректно, так как негативное влияние налоговых рисков проявляется не только в финансовых потерях, но и в другой форме. Налоговый риск можно рассматривать с позиции государства и с позиции отдельного хозяйствующего субъекта. В статье эти вопросы проанализированы с точки зрения задач СВК хозяйствующего субъекта. При разнообразии точек зрения общим является то, что налоговые риски возникают в процессе начисления и уплаты налогов и предполагают для участников налоговых правоотношений различные потери.

Анализ определений налогового риска позволяет выделить основные условия (факторы) его возникновения и проявления:



Структурно-логическая модель налогового риска / Structural and logical model of tax risk

- неопределенность экономической и правовой информации;
- неблагоприятные последствия в виде финансовых и иных потерь;
- наличие вероятности проведения проверки налоговыми органами;
- возникновение в процессе начисления и уплаты налогов в результате действий (бездействия) участников налоговых правоотношений негативных последствий;
- распространение влияния налоговых рисков на всех участников налоговых правоотношений.

Эти положения позволили построить модель риска (см. *рисунок*).

Рассмотрим подробнее организационные и методические вопросы обеспечения экономической безопасности в СВК с позиций риск-ориентированного подхода.

СТРУКТУРА И ХАРАКТЕРИСТИКА СВК

Требование организации внутреннего контроля установлено на законодательном уровне[2]. Каждый экономический субъект:

- должен осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни;
- обязан проводить внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, если бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятия подлежит обязательному аудиту.

В бухгалтерском учете в соответствии с общепринятыми принципами и требованиями, закрепленными в документах, должны осуществляться процедуры внутреннего контроля. Это, в частности, касается формирования учетной политики организации, методики процедур бухгалтерского учета, неотъемлемой частью которых является контроль [6]. Контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности подразумевает обязанность создать систему контроля и на постоянной основе оценивать ее эффективность. Этот вывод вытекает из анализа рекомендаций, разработанных Минфином России[3]. Анализ содержания документа позволяет сделать вывод, что он в целом основан на концеп-

[2] О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 18.07.2017).

[3] Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: информация Минфина России № ПЗ-11/2013.

Таблица 2 / Table 2

Структура и характеристика элементов СВК / Structure and characteristics of the ICS elements

Элемент / Element	Характеристика / Characteristics
Контрольная среда	Совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, определяющих общее понимание внутреннего контроля и требования к его организации
Оценка рисков	Процесс выявления и анализа рисков как сочетание вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности
Информационная система экономического субъекта	Должна обеспечивать ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности
Коммуникации	Служат для распространения информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля
Процедуры внутреннего контроля	Представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта
Оценка внутреннего контроля	Осуществляется в отношении элементов внутреннего контроля с целью определения их эффективности и результативности, а также необходимости изменения их
Мониторинг внутреннего контроля	Вид оценки внутреннего контроля, осуществляемый экономическим субъектом на постоянной основе в ходе его повседневной деятельности

ции COSO. Так, сущность и задачи внутреннего контроля определены следующим образом[4].

Внутренний контроль — процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

В структуре СВК выделены элементы, состав и характеристика которых представлены в *табл. 2*.

Можно отметить, что характеристика структуры СВК, представленная в стандартах аудита, отличается по составу элементов[5]. Различия в составе и характеристике элементов СВК определяются не только сферой их применения, но и используемой терминологией, описанием связей элементов системы. Эти вопросы рассмотрены авторами ранее [11]. Отметим некоторые недостатки описания структуры СВК. Например, в стандартах аудита дается более корректная характеристика информационной системы, неотъемлемой частью которой является система бухгалтерского учета. Создание единой информационной системы управления организацией определяется не только использованием технических и программных средств сбора, обработки и передачи информации, но и необходимостью повышения обоснованности управленческих решений, согласованности и координации функций служб по их реализации.

Много вопросов вызывают те положения методических рекомендаций, которые касаются рисков. В частности, в стандартах аудита определено, что при оценке СВК анализу подлежат *риски существенного искажения информации во взаимосвязи с бизнес-рисками экономического субъекта*. В методических указаниях такого разделения рисков нет. Для выявления рисков требуется описание основных бизнес-процессов, следовательно, имеются в виду все риски, которые выявлены при описании бизнес-процессов. Однако далеко не все организации используют процессный подход в управлении, а создание учетно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами требует решения комплекса задач и целесообразно только для крупного бизнеса [12].

[4] Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: информация Минфина России № ПЗ-11/2013.

[5] Министерство финансов Российской Федерации. URL: http://minfin.ru/ru/ (дата обращения: 01.12.2017).

Прослеживается непоследовательность в изложении рекомендаций в части оценки риска искажения информации и подтверждения допущений подготовки отчетности[6]. Оценка риска должна проводиться в двух направлениях вероятности искажения: 1) учетных и 2) отчетных данных, исходя из ряда допущений:

а) *возникновение и существование*: факты хозяйственной жизни, отраженные в бухгалтерском учете, имели место в отчетном периоде и относятся к деятельности экономического субъекта;

б) *полнота*: факты хозяйственной жизни, имевшие место в отчетном периоде и подлежащие отнесению к этому периоду, фактически отражены в бухгалтерском учете;

в) *права и обязательства*: имущество, имущественные права и обязательства экономического субъекта, отраженные в бухгалтерском учете, фактически существуют;

г) *оценка и распределение*: активы, обязательства, доходы и расходы отражены в правильном стоимостном измерении на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета;

д) *представление и раскрытие*: данные бухгалтерского учета корректно представлены и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вместе с тем в действующих стандартах бухгалтерского учета не используется термин «допущение», а в аудиторской практике состав допущений отличается [11].

В рекомендациях подробно охарактеризованы процедуры внутреннего контроля, характерные для: 1) системы бухгалтерского учета и 2) организационной системы управления. Контрольные процедуры в бухгалтерском учете включают: *документальное оформление; подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям; сверку данных; процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов*.

Ко второй группе относятся следующие процедуры: *санкционирование (авторизация) сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности совершения их (как правило, выполняется персоналом более высокого уровня, чем лицо, осуществляющее сделку или операцию); разграничение полномочий и ротация обязанностей; надзор*, обеспечивающий оценку достижения поставленных целей или показателей; *процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами* (процедуры общего компьютерного контроля и процедуры контроля, осуществляемые в отношении отдельных функциональных элементов системы).

Имеются рекомендации по оценке внутреннего контроля, включающие оценку[7]: эффективности дизайна внутреннего контроля; операционной эффективности внутреннего контроля.

Эффективный дизайн внутреннего контроля представляет собой такую организацию внутреннего контроля, при которой внутренний контроль достигает своей цели. Оценка эффективности дизайна внутреннего контроля позволяет выявить неэффективные, недостающие и дублирующие процедуры внутреннего контроля. То есть эта оценка может быть выполнена в целом по СВК и ее элементам с применением тестов средств контроля.

Операционная эффективность внутреннего контроля означает, что внутренний контроль осуществляется в течение всего отчетного периода постоянно (без пропусков) в полном соответствии с утвержденным дизайном. Подтверждение операционной эффективности предполагает тестирование определенного объема доказательств осуществления внутреннего контроля в течение периода или выполнение определенного количества повторений процедур внутреннего контроля. Оценка операционной эффективности требует применения тестов средств контроля и процедур проверки по существу.

По нашему мнению, в методических указаниях не разграничиваются задачи СВК в целом и той подсистемы, которая связана с бухгалтерским

[6] Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: информация Минфина России № ПЗ-11/2013.

[7] Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: информация Минфина России № ПЗ-11/2013.

учетом и подготовкой отчетности. Реализация целей и задач управления требует согласованного взаимодействия всех функций и подсистем управления, не может быть ограничена службой (исполнителем) в системе управления. В частности, отмечено, что внутренний контроль может осуществляться на всех уровнях управления, что справедливо, а далее — в качестве элемента СВК выделяется только бухгалтерская служба, ревизионная комиссия или служба внутреннего аудита. Контроль не может быть ограничен только учетной информацией, поскольку он строится на учетной, но и на иной информации (в том числе нефинансовой).

По нашему мнению, в целях обеспечения единства методологии бухгалтерского учета, аудита, внутреннего контроля целесообразно использовать единые подходы к терминологии при подготовке нормативных и методических документов, а также четко определять сферу применения документа и его место в системе управления. В противном случае документы, содержащие разъяснения, становятся источником дополнительных вопросов, особенно для практикующих специалистов.

МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ СВК НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Вопросы теоретических основ аудита и базовые требования к эффективно функционирующей СВК рассмотрены в работах Ю.Н. Гузова [1, 2], Ж.А. Кеворковой [13] М.В. Мельник [3] и других экономистов. Представленная в этих исследованиях модель оценки эффективности СВК в риск-ориентированном аудите основана на процессном подходе, раскрывает содержание и логическую последовательность проведения контроля, структурирует задачи и виды контроля в иерархии задач обеспечения устойчивого развития и экономической безопасности. Эти общетеоретические разработки имеют большое значение для оценки налоговой безопасности в СВК, но требуют конкретизации ряда положений с учетом особенностей предмета и объекта контроля. В частности, такая методика внутреннего контроля должна включать рекомендации в отношении: налоговых рисков; критериев и системы показателей, характеризующих налоговую безопасность, а также методический инструментарий и др.

Эффективность СВК может обеспечить налоговую безопасность, если задача реализуется в каждом из структурных элементов СВК [3; 6, с. 163–175; 11]. Можно уточнить общую формулировку цели и задач СВК с позиций обеспечения налоговой безопасности.

Внутренний контроль налоговой безопасности — процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что последствия неэффективной налоговой политики не смогут оказать существенного влияния на эффективность и результативность деятельности организации, в том числе на достижение финансовых и операционных показателей.

Эта цель требует решения следующих задач:

- управления налоговыми рисками на постоянной основе для предупреждения, выявления и исправления негативных последствий их влияния;
- соблюдения налогового законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета;
- обеспечения достоверности и своевременности представления отчетности по уплате налогов и сборов.

Характеристика основных областей возникновения налоговых рисков в структуре элементов СВК представлена в *табл. 3*.

В управлении налоговыми рисками необходимо не только выявлять риски, но и разработать критерии оценки рисков, систему показателей и допустимые отклонения значений показателей, обеспечивающих границы налоговой безопасности [6, с. 129–130; 14]. Специфическими в оценке налоговой безопасности являются риски отсутствия четких критериев разграничения понятий «оптимизация налогообложения» и «уклонение от уплаты налогов». В информационной среде необходимо учетно-аналитическое обеспечение устранения рисков, связанных с запаздывающей реакцией руководства на изменения налогового законодательства, представлением информации для принятия управленческих решений по полноте и своевременности исполнения налоговых обязательств, влиянию налоговой нагрузки на показатели деятельности организации. Для этих целей целесообразно разработать аналитичес-

Таблица 3 / Table 3

Структура элементов СВК и направления (области) контроля налоговых рисков / Structure of the ICS and tax risks control elements and directions (areas)

Элемент / Element	Область контроля / Control Area
Контрольная среда	Соблюдение принципов добросовестного налогоплательщика. Наличие и последовательность применения учетной политики для целей налогообложения. Определение полномочий и ответственности за разработку налоговой политики, ведение налогового учета. Наличие квалифицированных кадров и предоставления возможности получения консультаций по вопросам налогообложения и др.
Оценка рисков	Анализ факторов внешней и внутренней среды, обусловливающих появление налоговых рисков. Описание налоговых рисков, характерных для бизнеса организации, разработка методов оценки налоговых рисков и управления последствиями их влияния. Планирование и управление налоговой нагрузкой
Информационная система экономического субъекта	Ведение налогового и бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской финансовой отчетности и налоговых деклараций. Достаточность, оперативность и адресность представления информации для принятия управленческих решений. Контроль полноты, своевременности исполнения обязательств по налогам. Контроль элементов налогообложения. Информированность персонала и уровень подготовки к работе в информационной системе. Наличие регламентов по ручному и автоматизированному способу ввода информации
Коммуникации	Состав и характеристика технических и программных средств сбора и обработки информации. Актуальность и надежность средств коммуникации. Достаточное обеспечение информационной системы ресурсами. Наличие локальных информационных систем и их связь с глобальными информационными системами. Наличие регламентов по ограничению несанкционированного доступа к информации
Процедуры внутреннего контроля	Процедуры по выявлению, описанию, оценке налоговых рисков и эффективность их применения с точки зрения достижения поставленных целей
Оценка внутреннего контроля	Процедуры и методы контроля СВК в целом и ее элементов. Оценка их эффективности и результативности. Анализ необходимости изменения СВК и ее элементов в соответствии налоговыми рисками. Анализ исполнения решений по устранению недостатков СВК в области управления налоговыми рисками
Мониторинг внутреннего контроля	Оценка функционирования элементов СВК на постоянной основе в ходе повседневной деятельности. Анализ необходимости изменения СВК и ее элементов в соответствии с оперативными и стратегическими целями организации

кие контрольные процедуры в соответствии с критериями, используемыми для выявления проблемных налогоплательщиков[8] [6, с. 160–162]. Можно выделить и уточнить области контроля и предложить и другие процедуры для элементов СВК, направленные на обеспечение налоговой безопасности, что не позволяют сделать рамки одной статьи.

При оценке дизайна СВК требуется выполнить следующие условия распределения полномочий и ответственности по иерархическим уровням.

На уровне распорядительных органов управления (собственник, совет директоров) должны быть разработаны документы, в которых:

- установлены основные виды деятельности организации;

[8] Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (в ред. от 10.05.2012).

• идентифицированы группы рисков, связанных с видами деятельности;

• определены приемлемые уровни риска, который могут принимать на себя организация и ее подразделения;

• создана адекватная структура контроля, выбраны методы контроля, не позволяющие превысить приемлемые уровни риска.

На уровне исполнительных органов управления (менеджмент) осуществляется реализация политики с учетом оценки уровней рисков, в частности:

• проводятся идентификация, оценка и контроль внутренних и внешних факторов, которые могут неблагоприятно повлиять на достижение организацией поставленных целей;

• определяются полномочия персонала и утверждается организационная структура управления;

• разрабатываются процедуры и организуются процессы выявления изменений, контроля за рисками;

• выполняются мероприятия мониторинга эффективности СВК.

На всех уровнях функционирует контрольная среда, которая позволяет персоналу оценить важность внутреннего контроля и необходимость соблюдения этических норм.

Оценка операционной эффективности направлена на достижение целей:

• достоверности информации;

• адекватности, полноты и достоверности внешних рыночных данных о событиях, которые могут повлиять на принятие решений;

• финансовая и управленческая отчетность отвечает требованиям полноты, достоверности и своевременности;

• деятельность осуществляется в рамках действующего законодательства;

• уровень информационных систем отвечает видам деятельности организации;

• обеспечена безопасность информационных систем.

Основу эффективности и адекватности СВК составляют не только конкретные формы, методы и приемы, но и действие (или бездействие) менеджмента и собственника организаций, обеспечивающее интеграцию внутреннего контроля во все бизнес-процессы, своевременную оценку рисков и эффективность мер, направленных на снижение их уровня, предупреждение недобросовестности действий [13].

На практике для оценки эффективности функционирования СВК разрабатываются специальные тесты средств контроля и процедуры проверки по существу. В целях оценки эффективности СВК, оценки дизайна внутреннего контроля применяются тесты средств контроля. При этом выполняются последовательно следующие действия:

• дается описание структуры объекта контроля;

• формулируются вопросы, целью которых является оценка наличия элемента, его соответствия установленным требованиям и надежность (эффективность) функционирования;

• проводятся процедуры получения доказательств;

• результаты тестирования анализируются и обобщаются в форме экспертной оценки (мнения) [6, с. 160–162].

Тест представляет собой систему вопросов. На практике используются два вида тестов средств контроля: упрощенный и развернутый. В первом случае вопросы теста формулируются таким образом, чтобы получить ответ: «да» или «нет». Например:

Определены ли в СВК субъекты, отвечающие за управление рисками хозяйственной деятельности?

Варианты ответа могут включать также формулировку «да / нет». Она используется в том случае, если однозначного ответа дать невозможно (субъекты определены, но нет четкого распределения обязанностей; субъекты определены, но это не закреплено внутренними распорядительными документами и т.д.). При наличии подобного варианта ответа уместно сделать пояснения по существу недостатков СВК.

Развернутый тест предполагает не только формулировку вопросов, но и вариантов ответов, которые позволяют дать дифференцированную оценку эффективности реализации и функционирования элементов СВК. Варианты ответов формируются таким образом, чтобы они соответствовали следующей градации оценок эффективности: высокая, средняя, низкая. Соответственно высокой эффективности функционирования СВК соответствует низкий риск

искажения информации. Могут быть использованы и иные градации оценки рисков существенного искажения информации. Так, Ю.Н. Гузов предлагает использовать следующую градацию надежности СВК, применяемую в практике работы Pricewaterhouse Cooper: уровень 1 — ненадежный; уровень 2 — неформальный; уровень 3 — стандартизированный; уровень 4 — сильный; уровень 5 — оптимизированный [1, 2], дает характеристику каждого уровня оценки. По своему содержанию в основе тестирования СВК лежат методы экспертной оценки рисков, основанные на применении профессионального суждения аудитора (внутреннего контролера). Эти вопросы также могут быть предметом дальнейших исследований.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, оценка налоговой безопасности может быть выполнена в СВК организации, если объектами контроля являются налоговые риски, факторы и обстоятельства их возникновения. Эффективность и надежность СВК налоговой безопасности требуют конкретизации областей контроля, характерных для налоговых рисков и разработки соответствующего методического инструментария. Представленные рекомендации по методике проведения контрольных процедур позволяют дать оценку эффективности системы с учетом целей обеспечения налоговой безопасности и имеют практическое значение для совершенствования управления бизнесом и внутреннего контроля, но требуют дальнейшей разработки.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Гузов Ю.Н.* Теоретические основы аудита системы внутреннего контроля // Аудиторские ведомости. 2015. № 12. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 09.10.2017).
2. *Гузов Ю.Н.* Риск-ориентированный подход и проблемы формирования системы внутреннего контроля аудиторских фирм // Аудиторские ведомости. 2013. № 1. С. 62–71.
3. *Мельник М.В.* Сближение государственного аудита и аудита коммерческих организаций // Аудиторские ведомости. 2017. № 5–6. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 09.10.2017).
4. *Миронова О.А. и др.* Налоговая безопасность: монография для магистров вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Юриспруденция» / под ред. О.А. Мироновой. М.: Юнити-Дана: Закон и право, 2017. 463 с.
5. *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. № 4. С. 9–23.
6. *Азарская М.А., Поздеев В.Л.* Экономическая безопасность предприятия: учетно-аналитическое обеспечение: монография / Министерство образования и науки Российской Федерации, ФГБОУ ВПО «Поволж. гос. технол. ун-т». Йошкар-Ола: ПГТУ, 2015. 215 с.
7. *Гончаренко Л.И.* Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения // Налоги и налогообложение. 2009. № 1. С. 17–24.
8. *Майбуров И.А. и др.* Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: Юнити-Дана, 2016. 503 с. (Серия “Encyclopedia”).
9. *Щекин Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007. 236 с.
10. *Тихонов Д.Н., Липник Л.Г.* Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков: монография. М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. 256 с.
11. *Азарская М.А.* Система внутреннего контроля в управлении организаций // Инновационное развитие экономики. 2014. № 2. С. 111–119.
12. *Азарская М.А., Веркеева Е.В.* Учетно-аналитическое обеспечение управления бизнес-процессами в системе внутреннего аудита // Вопросы экономики и права. 2011. № 12. С. 242–249.
13. *Кеворкова Ж.А.* Развитие методического инструментария обеспечения экономической безопасности организации // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 3. С. 65–73.
14. *Поздеев В.Л.* Актуальные задачи анализа экономической безопасности предприятия // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 2. С. 16–23.

REFERENCES

1. Guzov Yu. N. Theoretical foundations of auditing internal control system. *Auditorskie vedomosti = Audit Newsletter,* 2015, no. 12. URL: http://www.consultant.ru (accessed 09.10.2017). (In Russ.).
2. Guzov Yu. N. The risk-focused approach and problems of formation of internal control system in auditor firms. *Auditorskie vedomosti = Audit Newsletter,* 2013, no. 1, pp. 62–71. (In Russ.).
3. Mel'nik M.V. Convergence of the state audit and audit of the commercial organizations. *Auditorskie vedomosti = Audit Newsletter,* 2017. no. 5–6. URL: http://www.consultant.ru (accessed 09.10.2017). (In Russ.).
4. Mironova O.A. Tax security: monograph for postgraduate students majoring economics and law. Moscow: Yuniti-Dana, Zakon i pravo Publ., 2017. 463 p. (In Russ.).
5. Filin S.A. Financial risk and its components for ensuring the process of financial risks assessment and effective management when making financial managerial decisions. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2002, no. 4, pp. 9–23. (In Russ.).
6. Azarskaya M.A., Pozdeev V.L. Economic security of an enterprise: accounting and analytical support. Monograph. Yoshkar-Ola: PGTU Publ., 2015. 215 p. (In Russ.).
7. Goncharenko L.I. Tax risks: theoretical view on the concept and factors of their emergence. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2009, no. 1, pp. 17–24. (In Russ.).
8. Maiburov I.A., Ivanov Yu.B. et all. Encyclopedia of taxation theoretical foundations. Moscow: Yuniti-Dana Publ., 2016. 503 p. (In Russ.).
9. Shchekin D.M. Tax risks and tendencies of tax legislation development. Moscow: Statut Publ., 2007. 236 p. (In Russ.).
10. Tikhonov D.N., Lipnik L.G. Tax planning and minimization of tax risks: monograph. Moscow: Al'pina Biznes Buks Publ., 2004. 256 p. (In Russ.).
11. Azarskaya M.A. The system of internal control in management of organizations. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2014, no. 2, pp. 111–119. (In Russ.).
12. Azarskaya M.A., Verkeeva E.V. Accounting and analytical support of business processes management in the system of internal audit. *Voprosy ekonomiki i prava = Issues of Economics and Law*, 2011, no. 12, pp. 242–249. (In Russ.).
13. Kevorkova Zh.A. The development of methodological toolkit for the economic security of an organization. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing,* 2016, no. 3, pp. 65–73. (In Russ.).
14. Pozdeev V.L. Acute issues of the analysis of the companies' economic security. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing,* 2016, no. 2, pp. 16–23. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Майя Анатольевна Азарская — доктор экономических наук, профессор, Поволжский государственный технологический университет, Йошкар-Ола, Россия
AzarskayaMA@volgatech.net
Наталья Владимировна Щербакова — кандидат экономических наук, Поволжский государственный технологический университет, Йошкар-Ола, Россия
ShherbakovaNV@volgatech.net

ABOUT THE AUTHORS

Maiya Anatol'evna Azarskaya — Doctor of Economics, Professor, Volga State University of Technology, Yoshkar-Ola, Russia
AzarskayaMA@volgatech.net
Natal'ya Vladimirovna Shcherbakova — Candidate of Economics, Associate Professor, Volga State University of Technology;, Interregional Open Social Institute, Yoshkar-Ola, Russia
ShherbakovaNV@volgatech.net