

## ВНУТРЕННИЙ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ПОЭТАПНОЕ ВНЕДРЕНИЕ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА

Мария Юрьевна ОРЛОВА <sup>a\*</sup>, Светлана Сергеевна ПАРШИНА <sup>b</sup>

<sup>a</sup> начальник отдела внутреннего контроля и аудита

АО «Волтайр-Пром»,  
Волжский, Российская Федерация

orl\_mariya@list.ru

ORCID: отсутствует

SPIN-код: отсутствует

<sup>b</sup> заместитель начальника отдела камеральных проверок № 2,

ИФНС России по г. Волжскому Волгоградской области,

Волжский, Российская Федерация

svetlana-sr@rambler.ru

ORCID: отсутствует

SPIN-код: отсутствует

\* Ответственный автор

### История статьи:

Рег. № 169/2020

Получена 26.03.2020

Получена

в доработанном виде

09.04.2020

Одобрена 23.04.2020

Доступна онлайн

28.05.2020

УДК 336.225.673,

336.025, 338.246.025.2

JEL: H26, H80

### Ключевые слова:

внутренний налоговый  
контроль, налоговые  
риски, контрольные  
процедуры,  
минимизация  
налоговых рисков

### Аннотация

**Предмет.** Теоретические и практические основы построения внутреннего налогового контроля с точки зрения интересов субъекта и обоснование необходимости его внедрения.

**Цели.** Рассмотреть различные трактовки сущности понятия «внутренний налоговый контроль». Выявить проблемы организации внутреннего налогового контроля, разработать эффективный механизм его внедрения и систематизировать контрольные процедуры, которые будут основаны на минимизации основных налоговых рисков, тем самым заинтересовать организации осуществлять внутренний налоговый контроль регулярно.

**Методология.** Используются общенаучные методы познания: логический анализ, обобщение, классификация и группировка, моделирование.

**Результаты.** Исследована сущность понятия «внутренний налоговый контроль», предложено авторское определение, основанное на выявлении налоговых рисков, уточнены цели и задачи рассматриваемого понятия. Разработаны и представлены последовательные этапы организации внутреннего налогового контроля и основные риск-ориентированные контрольные процедуры, позволяющие митигировать выявленные риски и обеспечить эффективность данного контроля.

**Область применения.** Результаты могут применяться экономическими субъектами, которые стремятся упорядочить налоговые расходы и риски с небольшими финансовыми затратами без создания отдельного специализированного структурного подразделения.

**Выводы.** Предложенное определение отражает более детально сущность понятия, что послужит основой при определении методов построения и управления внутренним налоговым контролем, а предложенный поэтапный механизм внедрения позволит минимизировать налоговые риски и возможные санкции, снизить налоговые платежи, обеспечить эффективность налогового контроля в дальнейшем.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Орлова М.Ю., Паршина С.С. Внутренний налоговый контроль: поэтапное внедрение на основе риск-ориентированного подхода // *Финансы и кредит*. — 2020. — Т. 26, № 5. — С. 1068 — 1084.  
<https://doi.org/10.24891/fc.26.5.1068>

Актуальность и востребованность внедрения внутреннего контроля обусловлена появлением у большинства экономических субъектов обязанности организовать внутренний контроль не только фактов хозяйственной жизни, но и ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности на законодательном уровне. Сущность определения «внутренний контроль» раскрыта Минфином России — это процесс, нацеленный на достижение экономическим субъектом ряда целей, таких как обеспечение эффективности и результативности деятельности; обеспечение достоверности и своевременности отчетности и соблюдение законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета<sup>1</sup>, соответственно затрагивает все процессы, существующие в организации, которые впоследствии находят отражение в бухгалтерской отчетности.

Осуществление внутреннего контроля предусмотрено налоговым законодательством в случае реализации относительно новой формы налогового контроля — «налоговый мониторинг». При этом сущность данного понятия расширена, увеличен охват внутреннего контроля, введенного в рамках Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете), включены в понятие такие области, как контроль за «правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов» (п. 7 ст. 105.26 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ)). Таким образом, с точки зрения налогообложения под внутренним контролем понимается совокупность организационной структуры, методик и процедур, утвержденных организацией для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации при исчислении налогов, сборов, страховых взносов, полноты и своевременности их уплаты, также для своевременной подготовки бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации.

В настоящий момент, если руководствоваться законодательством в области ведения учета и составления отчетности, можно сгруппировать категории экономических субъектов по типу обязательности ведения внутреннего контроля и его особенностей:

1) обязательный характер:

- все экономические субъекты организуют внутренний контроль фактов экономической жизни (п. 1 ст. 19 Закона о бухгалтерском учете);
- экономические субъекты, те, чья бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту, организуют внутренний контроль ведения

<sup>1</sup> Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности (п. 2 ст. 19 Закона о бухгалтерском учете);

2) инициативный характер:

– те экономические субъекты, которые по соглашению с налоговым органом выбрали контроль в виде «налогового мониторинга» (при условии одновременного достижения критериев: доход и совокупная стоимость активов более 3 млрд руб. каждая, сумма налогов — более 300 млн руб. за предшествующий период), организуют помимо перечисленных видов внутреннего контроля внутренний контроль за правильностью исчисления, перечисления налогов и сборов и составления налоговой отчетности. Популярность применения налогового мониторинга растет, на *рис. 1* динамика роста количества налогоплательщиков и, как следствие, организация внутреннего контроля в соответствии требованиями НК РФ возрастают.

На основе изучения нормативно-правовой базы в части организации внутреннего налогового контроля можно сформулировать основные проблемы, подлежащие более детальному исследованию:

- отсутствие понятия «внутренний налоговый контроль» в нормативно-правовой базе;
- отсутствие обязательности внедрения и осуществления «внутреннего налогового контроля»;
- отсутствие методических материалов в части построения, внедрения внутреннего налогового контроля;
- отсутствие понимания процесса организации внутреннего налогового контроля и области его применения.

Таким образом, проведение исследования сущности понятия «внутренний налоговый контроль» является актуальным, на что также указывают ученые Е.С. Цепилова [1], Г.Я. Чухнина и К.В. Владимирова<sup>2</sup>. Вопросы внутреннего налогового контроля освещают в своих работах и другие авторы, такие как: О.А. Давыдова, С.А. Жутяева, Е.М. Звягина [2], М.Ф. Сафронова [3], Г.В. Мешкова [4] и др.

Если проанализировать научные подходы к трактовке рассматриваемого понятия, отраженные в *табл. 1*, можно утверждать, что внутренний налоговый контроль нацелен на осуществление контроля за своевременностью, правильностью и полнотой исчисления и перечисления налогов, достоверностью налоговой отчетности и соблюдения законодательства. При этом хочется отметить некоторые трактовки. Так, Е.С. Цепилова рассматривает внутренний налоговый контроль как «особый вид деятельности контрольно-ревизионных служб, а также работников бухгалтерии и экономических отделов» [1], исследователи Г.Я. Чухнина и К.В. Владимирова, изучив работы ряда ученых, считают, что «внутренний

<sup>2</sup> Чухнина Г.Я., Владимирова К.В. Методика организации системы внутреннего налогового контроля // *Финансы и кредит*. 2016. № 21. С. 24—38.

налоговый контроль — это не только деятельность налоговых органов по осуществлению контроля за своевременностью, правильностью и полнотой исчисления и уплаты налоговых платежей в бюджет, но еще и организация специальной службы внутри экономического субъекта как инструмента по предупреждению, выявлению и устранению налоговых рисков»<sup>3</sup>.

Налоговый контроль можно разделить по типу осуществления контроля на внешний и внутренний. Внутренний налоговый контроль, как рассматривалось, — это контроль, организованный экономическим субъектом для достижения субъектом ряда целей, тогда как внешний — это контроль сторонней организации, например, внешнего аудитора в интересах организации, и налогового органа в интересах государства, то есть деятельность налогового органа по осуществлению контроля является внешним налоговым контролем и в полной мере соответствует определению, данному НК РФ, а именно: «деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ» (п. 1 ст. 82 НК РФ).

В рамках данного исследования будут определены и раскрыты этапы организации и внедрения внутреннего налогового контроля экономическими субъектами без образования отдельной структурной единицы. Для определения этапов организации внутреннего налогового контроля необходимо установить его цели и задачи. К основной цели внутреннего налогового контроля относят, по мнению Г.В. Мешковой, «совмещение соблюдения законодательства о налогах и сборах РФ с законной оптимизацией налогообложения» [4]. Необходимость оптимизации также выделяют и другие исследователи, например, О.А. Давыдова, С.А. Жутяева, Е.М. Звягина к целям относят «определение правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления в бюджет налогов, а также предупреждение возможных претензий и штрафных санкций, связанных с нарушением налогового законодательства, кроме этого — предоставление необходимой информации для последующей оптимизации налогообложения» [2].

Если рассматривать цель внутреннего налогового контроля с точки зрения заинтересованности экономического субъекта, то законная оптимизация и минимизация налоговых рисков, поскольку налоговые риски присущи всем субъектам [5, 6], будет являться как частной задачей, так и инструментом, используемым для достижения одной из стратегических целей любого коммерческого субъекта, таких как увеличение прибыльности бизнеса и повышение доверия к имиджу организации в существующей конкурентной среде. Кроме того, следует учитывать, что налоговые риски для субъектов являются наиболее значимыми рисками [7], а «комплексное применение процедур системы внутреннего контроля позволяет снизить налоговые риски, а также оптимизировать налоговую нагрузку экономического субъекта» [8]. Таким образом, задачи внутреннего контроля с точки зрения интересов экономического субъекта будут следующими:

- 1) выявление, оценка и документирование налоговых рисков на ежегодной основе;

---

<sup>3</sup> Чухнина Г.Я., Владимирова К.В. Методика организации системы внутреннего налогового контроля // *Финансы и кредит*. 2016. № 21. С. 24—38.

- 2) ежегодный анализ налогового законодательства в целях обнаружения изменений налогового законодательства, налоговых льгот и иных возможностей оптимизации налогообложения;
- 3) идентификация и документирование контрольных процедур и законных средств, позволяющих повысить экономическую эффективность использования ресурсов и оптимизировать налоговые обязательства;
- 4) мониторинг исполнения контрольных процедур и средств.

После изучения модели Комитета спонсорских организаций комиссии Тредвея (COSO)<sup>4</sup> и обобщения подходов исследователей, по нашему мнению, может быть предложена следующая трактовка понятия «внутренний налоговый контроль», выражающая его сущность: это систематический процесс, осуществляемый персоналом экономического субъекта на всех уровнях организационной структуры на регулярной основе, предназначенный для обеспечения уверенности в достижении определенных целей:

- 1) эффективности и продуктивности операций;
- 2) надежности и достоверности налогового учета и отчетности;
- 3) соблюдения налогового законодательства;
- 4) минимизации налоговых рисков и оптимизации налогообложения в рамках закона.

При этом если первостепенная заинтересованность во внедрении внутреннего налогового контроля будет исходить от высшего органа управления и собственников экономического субъекта, это послужит гарантом более качественного его исполнения на всех уровнях субъекта и, безусловно, приведет к снижению налоговых обязательств, исключению любых налоговых пеней и штрафов и позволит избежать необходимости создания специального подразделения, так как именно они задают тон: «тон на вершине широко рассматривается как важный предиктор этического поведения в организациях»[9].

Исходя из поставленных целей внедрение внутреннего налогового контроля будет осуществляться поэтапно:

**Этап 1 «Ценности организации».** Этот этап заключается в разработке и описании этических ценностей, системы делегирования полномочий, должностных обязанностей сотрудников, а также процессов управления и развития персонала в организации в области налогового учета и отчетности. Важно обеспечить разделение обязанностей по авторизации налоговых платежей, контролю над правильностью отражения налоговых операций в учете и составлением налоговой отчетности.

**Этап 2 «Безопасность налоговых данных».** Организовать безопасность и ограниченный доступ с учетом разделения обязанностей к информационным

<sup>4</sup> Internal Control – Integrated Framework.

URL: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>

системам, ввиду того что они имеют ключевую роль и посредством их создаются отчеты, включающие налоговую информацию, а также информацию по операционной и финансовой деятельности, что является основой управления деятельностью экономического субъекта и осуществления системного контроля.

**Этап 3 «Оценка рисков исчисления налогов».** На данном этапе необходимо определить механизмы выявления, анализа и оценки рисков в части соблюдения налогового законодательства и составления налоговой отчетности, а также определения возможностей изменения учетной политики в целях законной налоговой оптимизации, применения налоговых льгот, вычетов и иных налоговых резервов. Авторами далее приведены основные налоговые риски и риски составления отчетности, несущие в себе потенциальные финансовые потери в виде недоимок, штрафов, пени, которые присущи большинству экономических субъектов, по нашему мнению:

- риск завышения и/или занижения налоговой базы;
- риск неправомерного использования налоговой ставки;
- риск несвоевременной уплаты налогов и сборов;
- риск неправомерного применения налоговой льготы;
- отвлечение денежных средств из оборота в связи с преждевременным перечислением налогов и сборов;
- риск искажения налоговой отчетности в связи с неточностью налоговых начислений;
- риск несвоевременной сдачи отчетности;
- риск потери данных;
- риск неквалифицированного персонала;
- риск неисполнения контрольных процедур и неэффективности внутреннего налогового контроля;
- риск ненадлежащей коммуникации с налоговым органом.

**Этап 4 «Разработка контрольных процедур».** Он заключается в формализации контрольных процедур по устранению выявленных налоговых рисков и определению возможностей оптимизации налоговых обязательств путем установления ответственных и периодичности исполнения. В *табл. 2* предложены риск-ориентированные контрольные процедуры.

**Этап 5 «Исполнение контрольных процедур».** Это внедрение и исполнение контрольных процедур на основе принципа регулярности и системности. Для обеспечения исполнения необходимо закрепить разработанные контрольные процедуры в должностных обязанностях сотрудников в виде обязанности и ответственности, а также возложить обязанность с закреплением ответственности

за контролем исполнения процедур на ответственного сотрудника, по нашему мнению, на главного бухгалтера экономического субъекта.

**Этап 6 «Мониторинг изменений».** Мониторинг в процессах, нашедших отражение с первого по пятый этап, их обновление в случае необходимости, то есть реагирование на меняющиеся условия путем получения документальных подтверждений от лиц, ответственных за исполнение контрольных процедур, и доведение информации до сведения соответствующего персонала, формат запрос-ответ в произвольной форме в целях обеспечения внесения изменений в процедуры.

**Этап 7 «Оценка исполнения контрольных процедур и коммуникация».** Организация системной и независимой оценки исполнения контрольных процедур — это важная составляющая для обеспечения эффективного функционирования внутреннего налогового контроля. В случае если контроль является частью повседневной финансово-хозяйственной деятельности, для надлежащего его выполнения необходимо обеспечить разделение обязанностей, то есть сотрудник, отвечающий за контроль, не может участвовать в разработке и исполнении контрольных процедур, надо закрепить соответствующие обязанности в должностной инструкции. По нашему мнению, оценку дизайна и исполнения контрольных процедур при условии, что поименованные этапы выполнены качественно, может осуществлять специально введенная единица — налоговый контролер.

Правильно сформулированная экономическим субъектом политика для целей налогообложения и достаточно отлаженный механизм, учитывающий требования по построению и осуществлению внутреннего налогового контроля, — это необходимое условие эффективного функционирования внутреннего налогового контроля, а проведение оценки независимым лицом, сотрудником, непосредственно подчиняющимся высшему органу управления, или сторонней организацией, — подтверждение его эффективности.

Безусловно, залогом гарантированного внедрения внутреннего налогового контроля экономическими субъектами является наличие такого требования на законодательном уровне. Рост экономических субъектов, выбирающих взаимодействие с налоговым органом на регулярной основе на базе текущей деятельности путем организации внутреннего налогового контроля, и результаты их работы, в том числе исключение последствий в виде налоговых санкций<sup>5</sup>, подтверждают целесообразность внедрения и осуществления такого контроля. Соответственно, несмотря на отсутствие обязательности осуществления внутреннего налогового контроля, организация внутреннего налогового контроля в добровольном порядке позволит минимизировать налоговые риски и налоговые санкции, выявить пути оптимизации налогообложения и исключить отвлечение денежных средств из оборота, перенаправить их на финансирование иных задач.

Таким образом, внутренний налоговый контроль — это достаточно сложный процесс, качественная организация и системное исполнение которого позволит избежать потерь, выявить и осуществить законную оптимизацию налоговых

<sup>5</sup> Крупнейшие металлургические холдинги России вступают в систему налогового мониторинга с 2020 года. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/9186231/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/9186231/)

платежей, а также повысить доверие к налоговой отчетности, и это, как следствие, послужит инструментом повышения результативности, прозрачности и узнаваемости бизнеса.

На практике разработанный поэтапный механизм организации внутреннего налогового контроля даст возможность организовать эффективный внутренний налоговый контроль в долгосрочной перспективе с минимальными финансовыми затратами, что является существенным для экономических субъектов, а предложенные контрольные действия позволят минимизировать налоговые риски и санкции.

### Таблица 1

#### Определения понятия «внутренний налоговый контроль»

Table 1

#### Definitions of the *Internal Tax Control* category

Автор	Определение
Е.С. Цепилова [1]	Внутренний налоговый контроль как составная часть внутреннего финансового контроля, представляющая собой особый вид деятельности контрольно-ревизионных служб, а также работников бухгалтерии и экономических отделов, по контролю за своевременностью, правильностью и полнотой исчисления и перечисления налогов, достоверностью налоговой отчетности
Г.Я. Чухнина, К.В. Владимирова *	Внутренний налоговый контроль — это не только деятельность налоговых органов по осуществлению контроля за своевременностью, правильностью и полнотой исчисления и уплаты налоговых платежей в бюджет, но еще и организация специальной службы внутри экономического субъекта как инструмента по предупреждению, выявлению и устранению налоговых рисков
О.В. Красикова [10]	Под внутренним налоговым контролем мы будем понимать систему внутрикорпоративных контрольных мероприятий за соблюдением налогового законодательства, осуществляемых внутри отдельно взятого экономического субъекта путем наблюдения, сопоставления, проверки и анализа действующего контролируемого объекта
Т.М. Рогуненко [11]	Внутренний контроль хозяйствующего субъекта при осуществлении налоговой оптимизации выполняет следующие контрольные процедуры: – проверяет правильность и рентабельность избранной системы налогообложения; – выявляет и устраняет ошибки в налоговом учете предприятия; – способствует разработке новой более эффективной модели уплаты налогов. Процесс организации и осуществления на предприятии системы внутреннего контроля за налогами — сложный процесс, требующий значительного количества трудовых, временных и материальных ресурсов
А.Н. Полозова, Л.В. Брянцева, Р.В. Нуждин, П.А. Лопатина [12]	Внутренний налоговый контроль — это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что организация обеспечивает: – результативность и налоговую состоятельность своей экономической деятельности, в том числе достижение безопасных налоговых показателей и выполнение обязательств по налоговым платежам; – достоверность и своевременность налоговой отчетности; – соблюдение применяемого налогового законодательства, в том числе при совершении фактов налогообложения и ведении налогового учета
Т.Ю. Серебрякова [13]	Внутренний налоговый контроль представляет собой особый вид деятельности контрольно-ревизионных служб, работников бухгалтерии и экономических отделов, целью которых является контроль за своевременностью, правильностью и полнотой исчисления и перечисления налогов, достоверностью налоговой отчетности
Е.В. Васильчук **	Внутренний налоговый контроль, являясь частью внутрихозяйственного налогового контроля, выполняет все функции внутреннего контроля в части налоговых отношений, а поэтому имеет большое значение в управлении компании

И.В. Бардина, С.В. Затолокин [14]	Система внутреннего контроля в широком смысле — это совокупность задач, принципов функционирования, организационных мер, методик и процедур, которые используются для эффективного контроля за корректностью исчисленных налоговых сумм, предотвращения и исправления ошибок и искажения информации в формах налоговой отчетности, оптимизации налоговых платежей, а также своевременной подготовки отчетности в рамках текущей работы подразделения внутреннего контроля хозяйствующего субъекта
Д.Н. Бедняев, Е.О. Хамурова [15]	Внутренний налоговый контроль — важная составляющая системы внутреннего контроля экономического субъекта. Его организация представляет собой процесс получения достоверной информации о правильности ведения налогового учета, включая исчисление и уплату налогов и других выплат, составление налоговых регистров и заполнение налоговых деклараций
В.В. Морунин [16]	Налоговый контроль традиционно рассматривается в качестве государственной функции. Вместе с тем по мере совершенствования налогового администрирования формируется и развивается система внутреннего налогового контроля хозяйствующих субъектов как совокупность процедур, направленных на выявление, исправление, предотвращение ошибок в налоговых расчетах, оценку налоговых последствий хозяйственных операций компании и минимизацию налоговых рисков
О.А. Давыдова, С.А. Жутяева, Е.М. Звягина [2]	Внутренний налоговый контроль является составным элементом внутрифирменного финансового контроля и его можно рассматривать как инструмент: – соблюдения налогового законодательства; – снижения финансовых потерь, минимизации налоговых рисков, связанных с налоговыми санкциями, ввиду неправильного исчисления и несвоевременного перечисления платежей в бюджет и внебюджетные фонды; – определения мер к лицам, виновным в несвоевременном перечислении средств, и предотвращения последствий допущенных нарушений; – исправления, предотвращения ошибок в налоговых расчетах, оценки налоговых последствий хозяйственных операций компании
А.Ю. Смагина [8]	Система внутреннего контроля представляет собой важную часть системы управления как всей организацией в целом, так и в отношении отдельных направлений, которая путем проведения контрольных процедур позволит эффективно использовать все имеющиеся ресурсы в процессе осуществления деятельности и будет способствовать развитию организации. Под внутренним контролем понимают систему мер, организованных руководством экономического субъекта и осуществляемых на предприятии в целях наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих должностных обязанностей при совершении хозяйственных операций. При этом подразумевается не только и не столько функционирование контрольно-ревизионного подразделения организации, а создание системы всеобъемлющего контроля, когда он является делом не только ревизора, а всего аппарата управления предприятия
Н.Н. Титова [17]	Внутренний контроль хозяйствующего субъекта при осуществлении налоговой оптимизации экспортных операций выполняет следующие контрольные процедуры: – проверку схем налогообложения; – устранение системных ошибок в налоговом учете; – разработку новой модели уплаты налогов

\* Чухнина Г.Я., Владимирова К.В. Методика организации системы внутреннего налогового контроля // *Финансы и кредит*. 2016. № 21. С. 24—38.

\*\* Васильчук Е.В. Вопросы разработки модели организации системы внутреннего налогового контроля // *Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права*. 2012. № 1. С. 371—377.

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Таблица 2**  
**Матрица риск-ориентированных контрольных процедур**

**Table 2**  
**The matrix of risk-based controlling procedures**

<b>Наименование риска</b>	<b>Контрольная процедура</b>
1. Риск завышения и/или занижения налоговой базы	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. При заключении договоров осуществляется проверка контрагентов на добросовестность (с использованием интернет-источников), наличие налоговых рисков доводится до руководителя для принятия решения.</li> <li>2. Проверка правильности оформления и заполнения документов осуществляется при поступлении документа, в том числе на соответствие требованиям НК РФ, при наличии несоответствия доводится информация до ответственных сотрудников.</li> <li>3. Данные налоговой декларации сопоставляются с данными налоговых регистров на регулярной основе.</li> <li>4. Осуществляется налоговое планирование на ежегодной основе в целях оптимизации налогообложения и анализа обоснованности непринятия расходов, составляется план с указанием мероприятий и периодичности выполнения</li> </ol>
2. Риск неправомерного использования налоговой ставки	Налоговые ставки основаны на законах РФ с учетом законов субъектов, изменения отслеживаются своевременно
3. Риск неправомерного применения налоговой льготы	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Проверяется обоснованность применения налоговой льготы ежегодно, изучается соответствие условиям, установленным НК РФ для применения льготы.</li> <li>2. Осуществляется налоговое планирование на ежегодной основе в целях выявления возможности применения налоговых льгот, составляется план с указанием мероприятий и периодичности выполнения</li> </ol>
4. Риск несвоевременной уплаты налогов и сборов	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Планирование платежей осуществляется на ежеквартальной основе путем составления календаря платежей.</li> <li>2. Каждый платеж согласовывается перед инициализацией.</li> <li>3. Контроль исполнения календаря платежей (план-факт) осуществляется на ежемесячной основе</li> </ol>
5. Риск завышения или занижения суммы налога	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Налоговые расчеты базируются на обоснованных расчетах, подтверждены налоговыми регистрами и надлежащим образом проверены.</li> <li>2. Все таблицы с формулами, используемые для подсчета, которые включены в налоговую отчетность, проверяются регулярно</li> </ol>
6. Отвлечение денежных средств из оборота в связи с преждевременным перечислением налогов и сборов	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Контроль соблюдения сроков уплаты в бюджет авансовых платежей и сумм налогов и сборов осуществляется по принципу «точно в срок» перед проведением платежа.</li> <li>2. Чек-лист создается в начале каждого квартала с указанием сроков уплаты/перечисления согласно НК РФ.</li> <li>3. Авторизация платежей и проведение сверки со сроками согласно НК РФ по чек-листу перед осуществлением платежа</li> </ol>
7. Риск искажения налоговой отчетности в связи с неточностью налоговых начислений	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Налоговые начисления основаны на обоснованных документах, расчетах и надлежащим образом проверены.</li> <li>2. Сверка налоговых регистров с данными налоговой декларации осуществляется перед отправкой.</li> <li>3. При применении расчетов с использованием формул осуществляется проверка их корректности и устанавливается защита от изменений ежегодно</li> </ol>
8. Риск несвоевременной сдачи отчетности	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Чек-лист создается в начале каждого квартала с указанием сроков сдачи согласно НК РФ.</li> <li>2. Осуществляется планирование и контроль своевременности сдачи отчетности по чек-листу</li> </ol>
9. Риск потери данных	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Составляется перечень программ и данных, подлежащих резервированию с указанием периодичности архивирования данных в зависимости от их важности. Осуществляется контроль выполнения резервирования по чек-листу ежемесячно.</li> <li>2. Составляется список документов (бумажных) с указанием сроков их хранения. Персонал ознакомлен под роспись</li> </ol>

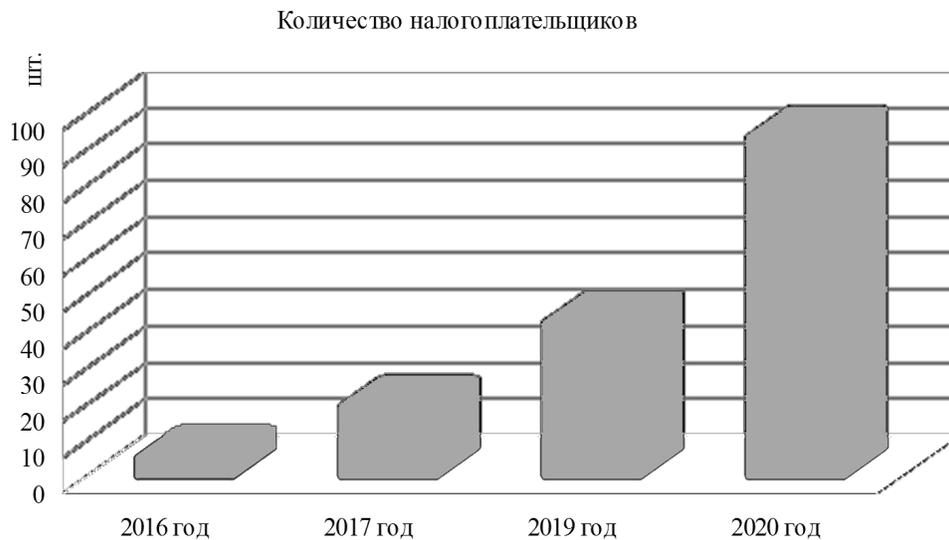
10. Риск неквалифицированного персонала	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Руководство прилагает все усилия, чтобы привлечь, развивать и обучать компетентных лиц в соответствии с целями, для этого ежегодно составляет план обучения и повышения квалификации.</li> <li>2. Ответственный работник выполняет действия в соответствии со своими обязанностями, и должным образом для этого проводится обучение</li> </ol>
11. Риск неисполнения контрольных процедур и неэффективности внутреннего налогового контроля	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Каждое подразделение составляет организационную структуру подразделения, должностные инструкции сотрудников, которые подлежат утверждению руководителем организации.</li> <li>2. Должностной инструкцией установлены четкие и понятные должностные обязанности, в том числе в части выполнения процедур контроля. Ознакомление с должностной инструкцией осуществляется под роспись при приеме на работу.</li> <li>3. Контрольные процедуры задокументированы, назначены ответственные лица и периодичность выполнения и доведены до персонала должностной инструкцией или иным нормативным документом под роспись</li> </ol>
12. Риск ненадлежащей коммуникации с налоговым органом	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Защита интересов субъекта в суде при наличии санкций по результатам проверок налоговыми органами осуществляется эффективно и в соответствии с российским законодательством.</li> <li>2. При проведении камеральных, выездных проверок процесс организации и предоставления документов предприятием осуществляется своевременно и должным образом. Разногласия урегулируются</li> </ol>

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 1**  
**Налоговый мониторинг в цифрах**

**Figure 1**  
**Tax monitoring calculus**



Источник: Федеральная налоговая служба Российской Федерации

Source: The Federal Taxation Service of the Russian Federation data

## Список литературы

1. *Цепилова Е.С.* Внутренний налоговый контроль как элемент системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах // *Финансовые исследования*. 2013. № 3. С. 57—68. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-nalogovyy-kontrol-kak-element-sistemy-vnutrennego-kontrolya-hozyaystvuyuschih-subektov/viewer>
2. *Давыдова О.А., Жутяева С.А., Звягина Е.М.* Организация систем внутреннего финансового и налогового контроля // *Дискуссия*. 2016. № 7. С. 20—25. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-sistem-vnutrennego-finansovogo-i-nalogovogo-kontrolya>
3. *Сафонова М.Ф.* Развитие теории и методологии внутреннего налогового контроля и аудита как элемента экономической безопасности организации // *Инновационное развитие экономики*. 2016. № 1. С. 227—234.
4. *Мешкова Г.В.* Внутренний налоговый контроль как часть системы внутреннего контроля в организации // *Потенциал современной науки*. 2016. № 2. С. 77—81.
5. *Табачков А.Н., Герасимова Е.Н.* Анализ факторов и контроль налоговых рисков контрактов организации // *Актуальные вопросы современной науки*. 2015. № 39. С. 230—238.
6. *Печенегина Т.А.* Налоговые риски: минимизация и предотвращение их негативных последствий // *МИР (Модернизация. Инновации. Развитие)*. 2016. Т. 7. № 4. С. 53—58. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-riski-minimizatsiya-i-predotvraschenie-ih-negativnyh-posledstviy>
7. *Лупкиова Е.В.* Внутренний контроль в управлении налоговыми рисками // *Инновационное развитие экономики*. 2016. № 3-2. С. 175—179.
8. *Смагина А.Ю.* Налоговые риски и способы их минимизации как объект системы внутреннего контроля в коммерческих организациях // *Вестник НГИЭИ*. 2016. № 11. С. 124—132. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-riski-i-sposoby-ih-minimizatsii-kak-obekt-sistemy-vnutrennego-kontrolya-v-kommercheskih-organizatsiyah/viewer>
9. *Warren D.E., Peytcheva M., Gaspar J.P.* When Ethical Tones at the Top Conflict: Adapting Priority Rules to Reconcile Conflicting Tones. *Business Ethics Quarterly*, 2015, vol. 25, iss. 4, pp. 559–582. URL: <https://doi.org/10.1017/beq.2015.40>
10. *Красикова О.В.* Концептуальные основы внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов в организации // *Социально-экономические науки и гуманитарные исследования*. 2015. № 4. С. 93—97. URL: <https://cyberleninka.ru/>

article/n/kontseptualnye-osnovy-vnutrennego-kontrolya-nalogovyh-obyazatelstv-i-raschetov-v-organizatsii

11. *Рогуленко Т.М.* Развитие методических и организационных аспектов внутреннего контроля налогов и налогового учета // Вестник университета. 2017. № 7-8. С. 127—130. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodicheskikh-i-organizatsionnyh-aspektov-vnutrennego-kontrolya-nalogov-i-nalogovogo-ucheta>
12. *Полозова А.Н., Брянцева Л.В., Нурдин Р.В., Лопатина П.А.* Сущность и содержание внутреннего налогового контроля в организациях // Сахар. 2016. № 9. С. 34—38. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-i-soderzhanie-vnutrennego-nalogovogo-kontrolya-v-organizatsiyah>
13. *Серебрякова Т.Ю.* Теория и методология сквозного внутреннего контроля. М.: ИНФРА-М, 2012. 328 с.
14. *Бардина И.В., Затолокин С.В.* Эффективность налогового контроля — важный показатель системы внутреннего контроля организаций // Вестник университета. 2015. № 4. С. 236—241. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/effektivnost-nalogovogo-kontrolya-vazhnyu-pokazatel-sistemy-vnutrennego-kontrolya-organizatsiy/viewer>
15. *Бедняев Д.Н., Хамурова Е.О.* Сущность внутреннего налогового контроля организации // Экономика и бизнес: теория и практика. 2020. № 1-1. С. 27—30. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-vnutrennego-nalogovogo-kontrolya-organizatsii/viewer>
16. *Морунов В.В.* О процедурах внутреннего налогового контроля в организациях // Евразийский союз ученых. 2014. № 8-2. С. 21—25.
17. *Титова Н.Н.* Внутренний контроль при оптимизации налогообложения экспортных операций // Российское предпринимательство. 2012. № 1. С. 180—184. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-pri-optimizatsii-nalogooblozheniya-eksportnyh-operatsiy/viewer>

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## INTERNAL TAX CONTROL: THE PHASED IMPLEMENTATION THROUGH THE RISK-BASED APPROACH

Mariya Yu. ORLOVA <sup>a,\*</sup>, Svetlana S. PARSHINA <sup>b</sup>

<sup>a</sup> JSC Voltyre-Prom,  
Volzsky, Volgograd Oblast, Russian Federation  
orl\_mariya@list.ru  
ORCID: not available

<sup>b</sup> Inspectorate of Federal Tax Service for Volzhsky, Volgograd Oblast,  
Volzsky, Volgograd Oblast, Russian Federation  
svetlana-sr@rambler.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

### Article history:

Article No. 169/2020  
Received 26 March 2020  
Received in revised form  
9 April 2020  
Accepted 23 April 2020  
Available online  
28 May 2020

**JEL classification:** H26,  
H80

**Keywords:** internal tax control, tax risks, control procedures, tax risk mitigation

### Abstract

**Subject.** The article discusses theoretical and practical principles for setting up the internal tax control in terms of the target's interests and rationale for implementing such a control function.

**Objectives.** The study examines various interpretations of internal tax control and detects difficulties in setting the internal tax control function in companies, outline an effective mechanism for implementing it and sorting controlling procedures, which are intended to mitigate key tax risks inherent in the company. This will possibly motivate companies to undertake tax control sessions on a regular basis.

**Methods.** The study is based on general methods of research, such as logic analysis, generalization, classification and grouping, modeling. The theoretical framework comprises legislative and regulatory documents of the Russian Federation on financial and fiscal accounting and financial reporting, and findings of the Russian and foreign authors, which were published in periodicals and online sources.

**Results.** We investigated the substance of internal tax control. Subsequently, we suggest our own risk-based definition, specify purposes and tasks of the concept. The article outlines consecutive steps to set up the tax control function and perform key risk-based controlling procedures, which are intended to mitigate the risks and enhance the control.

**Conclusions and Relevance.** The definition gives a more detailed view of the concept, facilitating a choice of methods to set up and manage the internal tax control function, while the phased mechanism for implementing it is to mitigate tax risks and possible sanctions, reduce tax payments, enhance tax control in the future. The findings are designated for economic agents that intend to sort out their fiscal expenditures and risks at a low cost and without a special corporate unit.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

**Please cite this article as:** Orlova M.Yu., Parshina S.S. Internal Tax Control: The Phased Implementation Through the Risk-Based Approach. *Finance and Credit*, 2020, vol. 26, iss. 5, pp. 1068–1084.

<https://doi.org/10.24891/fc.26.5.1068>

## References

1. Tsepilova E.S. [Internal tax control as an element of internal control in business]. *Finansovye issledovaniya = Financial Research*, 2013, no. 3, pp. 57–68. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-nalogovyy-kontrol-kak-element-sistemy-vnutrennego-kontrolya-hozyaystvuyuschih-subektov/viewer> (In Russ.)
2. Davydova O.A., Zhutyaeva S.A., Zvyagina E.M. [Organization internal financial and tax control systems]. *Diskussiya = Discussion*, 2016, no. 7, pp. 20–25. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-sistem-vnutrennego-finansovogo-i-nalogovogo-kontrolya> (In Russ.)
3. Safonova M.F. [Developing the theory and methodology for internal tax control and audit as an element of corporate economic security]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2016, no. 1, pp. 227–234. (In Russ.)
4. Meshkova G.V. [Internal tax control as part of system of internal control in the organization]. *Potentsial sovremennoi nauki = The Potential of Modern Science*, 2016, no. 2, pp. 77–81. (In Russ.)
5. Tabakov A.N., Gerasimova E.N. [Analysis of factors and control of tax risks of organization's contracts]. *Aktual'nye voprosy sovremennoi nauki = Current Issues of Modern Science*, 2015, no. 39, pp. 230–238. (In Russ.)
6. Pechenegina T.A. [Tax risks: minimization and prevention of negative consequences]. *MIR (Modernizatsiya. Innovatsii. Razvitie) = MIR (Modernization. Innovation. Research)*, 2016, vol. 7, no. 4, pp. 53–58. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-riski-minimizatsiya-i-predotvrashchenie-ih-negativnyh-posledstviy> (In Russ.)
7. Lupikova E.V. [Internal control in tax risk management]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2016, no. 3-2, pp. 175–179. (In Russ.)
8. Smagina A.Yu. [Tax risks and methods of its minimization as internal control object in commercial organizations]. *Vestnik NGIEI = Bulletin NGIEI*, 2016, no. 11, pp. 124–132. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-riski-i-sposoby-ih-minimizatsii-kak-obekt-sistemy-vnutrennego-kontrolya-v-kommercheskih-organizatsiyah/viewer> (In Russ.)
9. Warren D.E., Peytcheva M., Gaspar J.P. When Ethical Tones at the Top Conflict: Adapting Priority Rules to Reconcile Conflicting Tones. *Business Ethics Quarterly*, 2015, vol. 25, iss. 4, pp. 559–582. URL: <https://doi.org/10.1017/beq.2015.40>

10. Krasikova O.V. [The conceptual framework for internal control of tax liabilities and corporate payments]. *Sotsial'no-ekonomicheskie nauki i gumanitarnye issledovaniya = The Humanities and Social-Economic Sciences*, 2015, no. 4, pp. 93–97. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptualnye-osnovy-vnutrennego-kontrolya-nalogovyh-obyazatelstv-i-raschetov-v-organizatsii> (In Russ.)
11. Rogulenko T.M. [The development of methodological and organizational aspects of internal tax control and tax accounting]. *Vestnik universiteta*, 2017, no. 7-8, pp. 127–130. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodicheskikh-i-organizatsionnyh-aspektov-vnutrennego-kontrolya-nalogov-i-nalogovogo-ucheta> (In Russ.)
12. Polozova A.N., Bryantseva L.V., Nuzhdin R.V., Lopatina P.A. [The essence and content of internal tax control in entities]. *Sakhar = Sugar Industry*, 2016, no. 9, pp. 34–38. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-i-soderzhanie-vnutrennego-nalogovogo-kontrolya-v-organizatsiyah> (In Russ.)
13. Serebryakova T.Yu. *Teoriya i metodologiya skvoznogo vnutrennego kontrolya* [The theory and methodology of internal control walkthroughs]. Moscow, INFRA-M Publ., 2012, 328 p.
14. Bardina I.V., Zatolokin S.V. [The effectiveness of tax control – an important indicator of the internal control system organizations]. *Vestnik universiteta*, 2015, no. 4, pp. 236–241. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/effektivnost-nalogovogo-kontrolya-vazhnyy-pokazatel-sistemy-vnutrennego-kontrolya-organizatsiy/viewer> (In Russ.)
15. Bednyaev D.N., Khamurova E.O. [Essence of internal tax control of enterprise]. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economy and Business: Theory and Practice*, 2020, no. 1-1, pp. 27–30. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-vnutrennego-nalogovogo-kontrolya-organizatsii/viewer> (In Russ.)
16. Morunov V.V. [To internal tax control procedures in entities]. *Evraziiskii soyuz uchenykh = Eurasian Union of Scientists*, 2014, no. 8-2, pp. 21–25. (In Russ.)
17. Titova N.N. [Internal control when optimizing taxation of export operations]. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Russian Journal of Entrepreneurship*, 2012, no. 1, pp. 180–184. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-pri-optimizatsii-nalogooblozheniya-eksportnyh-operatsiy/viewer> (In Russ.)

### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.