

*Меренков Александр Константинович*

магистрант

Научный руководитель

*Дворецкая Вера Валерьевна*

канд. экон. наук, доцент

ФГОБУ ВО «Финансовый университет  
при Правительстве Российской Федерации»

г. Москва

## **ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В КОМПАНИИ ТАБАЧНОЙ ИНДУСТРИИ**

*Аннотация:* в статье рассмотрены особенности современной табачной индустрии, обосновывается необходимость формирования внутреннего налогового контроля в целях осуществления налогового мониторинга. Раскрыты процедуры внутреннего контроля, предложены контрольные процедуры, которые позволяют снизить налоговые риски.

*Ключевые слова:* внутренний контроль, налоговые риски, налоговый контроль, налоговый мониторинг, табачная промышленность.

Несмотря на неуклонное снижение потребления табачных изделий не только в мире, но и в России, в настоящее время наша страна является одной из самых крупных по обороту табачной продукции. Российский табачный рынок уникален тем, что все четыре крупнейшие международные табачные компании работают на территории страны, и все производители инвестируют в производственные мощности, торговые марки, маркетинг и каналы сбыта.

Залог успеха на рынке и победы над конкурентами – это цена. Все больше и больше клиентов отдают предпочтение «smart (умному)» потреблению и выбирают лучшее предложение по лучшей цене. Покупатели в низком ценовом сегменте рынка легко переключаются с одной торговой марки сигарет на другую. Конкуренция ниже в более высоких ценовых сегментах табачных изделий из-за

большой лояльности потребителей к брендам и большего интереса к новым продуктам, чем к изменению цены. Из-за активной конкуренции между производителями они не могут переложить всё увеличение акцизов на покупателей, и в результате общая прибыльность рынка снижается.

Ключевые игроки рынка России:

1. Japan Tobacco International (JTI) + Донской табак (доля рынка – 40%).
2. Philip Morris International (PMI) (доля рынка – 26%).
3. British American Tobacco (BAT) (доля рынка – 22%).
4. Imperial Tobacco (доля рынка – 7%).
5. Другие мелкие конкуренты с долей рынка менее 5%.

Несмотря на широкую распространенность курения в России, объемы продаж классических сигарет продолжают уменьшаться, по причине действия государственной программы по профилактике курения, увеличение акцизов и, как следствие, цен на сигареты, кроме того, повышенная забота о собственном здоровье людей и меняющееся отношение к курению вызвали спад за последние годы. Помимо этого, налоговое законодательство, стабилизировавшееся в последние годы, до сих пор остается сложным для зарубежных товаропроизводителей.

Еще одной проблемой мирового рынка является контрафакт Сигареты остаются одними из наиболее распространенных продуктов контрафактного рынка ввиду высокой прибыли, относительной простоты производства и распространения, а также низких показателей выявления нарушений законодательства, в т.ч. выплачиваемых штрафов.

Другой особенностью отрасли является внедрение новых технологий в процесс производства табачных изделий. Рынок продуктов следующего поколения (системы нагревания табака) быстро развивается. Существенное влияние также оказывает развитие современных логистических систем. ERP-системы все чаще используются в FMCG-предприятиях, чтобы гарантировать максимальную эффективность бизнес-процессов и их взаимосвязь для максимального повышения эффективности.

Несмотря на перечисленные особенности табачной индустрии, организация способна достичь устойчивого развития при эффективном функционировании системы внутреннего контроля. Обеспечение успеха и непрерывности деятельности организации неразрывно связано с удовлетворением потребностей и ожиданий всех стейкхолдеров. Поэтому экономический субъект обязан непрерывно вести мониторинг и анализировать среду в которой функционирует организация для выявления, оценки рисков, в том числе связанных с её стейкхолдерами и их меняющимися потребностями и ожиданиями. В свою же очередь, потребности и ожидания стейкхолдеров тесно связаны с требованием соблюдения законодательных норм, одной из которых является требование платить законно установленные налоги. Таким инструментом, позволяющим соблюдать нормативные требования, может стать формирование в организации системы внутреннего налогового контроля.

Данная процедура особенно актуальна для организаций, собирающихся вступить в налоговый мониторинг. В соответствии со ст. 105.26 НК РФ налоговые органы проводят мониторинг правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов налогоплательщика.

Проводится налоговый мониторинг следующим образом. Налогоплательщик в ходе мониторинга [1; 2]:

- 1) раскрывает налоговому органу финансово-хозяйственную информацию;
- 2) раскрывает риски, выявленные его системой внутреннего контроля;
- 3) запрашивает мотивированное мнение налогового органа по вопросам расчета и уплаты налогов (страховых взносов).

Налоговый орган в ходе мониторинга проводит комплексный анализ рисков организации и оценивает эффективность работы ее системы внутреннего контроля.

Модель, предлагаемая ФНС, опирается на интегрированную модель внутреннего контроля COSO, указывая, что «налогоплательщик самостоятельно разрабатывает методики, порядок и способы оценки СВК, а также планирует процедуры оценки ее эффективности».

Но внутренний налоговый контроль необходим не только для того, чтобы удовлетворять законные требования ФНС, но и для снижения налоговых рисков в текущей деятельности организации. Безусловно в каждой организации осуществляется контроль налоговых начислений и платежей. Но организация и функционирование эффективного внутреннего налогового контроля, как системы по-прежнему достаточно проблематична. Также данный вопрос актуализируется ввиду значимых налоговых рисков организаций табачной отрасли, связанных с применением неправильной ставки акцизов, правило недостаточной (тонкой) капитализации, применение льготных ставок и другие.

Внутренний налоговый контроль также можно рассматривать как одно из направлений контроля в рамках системы внутреннего контроля организации. Внутренний налоговый контроль – это действия, осуществляемые руководством, менеджментом и другим персоналом организации, направленные на выявление, исправление, предотвращение ошибок в налоговых расчетах, оценку налоговых последствий хозяйственных операций компании и минимизацию налоговых рисков [3].

При формировании и функционировании системы внутреннего налогового контроля (СВНК), организации необходимо формализовать следующие аспекты:

1) информация о порядке ведения учета, т.е.:

- сведения об организационных формах и способах ведения учета;
- структуру раскрытия показателей налоговой отчетности;
- порядок отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов, объектов налогообложения и налоговой базы, об аналитических регистрах бухгалтерского и налогового учета;
- информацию о системе внутреннего контроля за совершаемыми фактами хозяйственной жизни и правильностью исчисления налогов;

2) информация об СВНК и её изменениях, т.е.:

– информация, представляемая при вступлении в режим налогового мониторинга. В момент вступления в режим налогового мониторинга компания должна предоставить в налоговый орган комплект документов, в котором раскрываются контрольные процедуры, осуществляемые в рамках СВНК, налоговые риски, покрываемые данными контрольными процедурами, результаты выполнения этих контрольных процедур, а также матрица рисков и контрольных процедур;

– информация, представляемая в процессе участия в режиме налогового мониторинга;

3) информация в рамках обмена хозяйственных операциях компании, т.е. представляется информация в зависимости от выбранного компанией варианта информационного взаимодействия: от первичных учетных документов (скан-образов) до налоговой декларации и расшифровок к ней.

Своевременное исчисление и уплата налогов требует от лиц, отвечающих за управление, постоянного контроля, поскольку его отсутствие приводит не только к административной, но и уголовной ответственности.

Все это позволяет говорить о текущем внутреннем налоговом контроле как о деятельности, носящей императивный (обязательный) характер, не зависящий от желания (нежелания) руководства осуществлять налоговое планирование.

В процессе внутреннего налогового контроля имеют место:

1. Еженедельный мониторинг нормативно-правовой базы, определение базы налоговых отчислений и ставок налогообложения. Для организаций табачной промышленности это особенно актуально, и, как правило, реализуемо в рамках налогового департамента/комитета. Налоговый специалист анализирует и оценивает влияние любых изменений в налоговом законодательстве, изменений ставок или порядка ведения бухгалтерского учета и рассматривает влияние на соответствующие счета учета. Налоговый специалист мониторит изменения посредством подписок на соответствующие издания и получения бюллетеней о текущих изменениях в законодательстве и/ или регулярно посещает интернет-

трансляции, проводимые внешними консультантами, и при необходимости сообщает об изменениях.

2. Составление прогнозов налоговых обязательств организации (налоговый календарь) с целью оптимизации потоков налоговых платежей.

3. Контроль своевременности и правильности расчетов, за составлением первичной налоговой документации, формирования регистров налогового учета, исполнения налоговых обязательств.

Одно из важнейших направлений организации эффективного внутреннего налогового контроля становится управление рисками в области налогообложения.

ФНС оценивает в рамках налогового мониторинга наличие системы управления рисками, т.е.: выявление, анализ и оценка организацией рисков, определение границ приемлемости рисков, раскрытие информации о выявленных рисках, принятие решений о способе управления риском.

Поскольку в область рисков любой компании входит управление налоговыми рисками, то и организация внутреннего контроля в бухгалтерской (либо же налоговой) службе потребует выделения в отдельную сферу контроля внутренний налоговый контроль. Управление налоговыми рисками является неотъемлемой частью управления организацией. Это не только важный элемент корпоративного управления, но и практический инструмент принятия эффективных решений в области выбора учетной политики в сфере налогообложения, внедрения контрольных процедур в отношении оценённых рисков начисления и уплаты налоговых платежей.

Значительную помощь в обеспечении понимания и правильного применения механизмов управления налоговыми рисками может оказать формирование «Положения о внутреннем налоговом контроле» и карты рисков. Причем если положение о внутреннем налоговом контроле пока еще не встречается, то карты рисков, или также называемые тепловые карты рисков, в международных табачных компаниях применяются (рисунок 1).

Как показано на рисунке, карта рисков формируется на основании показателей: количественная вероятность риска и последствия риска. При определении результатов оценки компания может определить «линию толерантности», то есть предельную величину ошибки, в результате которой потери бизнеса будут приемлемы. Здесь следует обратить внимание, что использование риск-менеджмента не предполагает оставление без внимания даже тех налоговых рисков, которые лежат ниже линии толерантности.



Рис. 1. Пример тепловой карты рисков табачной компании

Построение эффективной системы внутреннего налогового контроля невозможно без эффективного налогового администрирования. И важную роль в этом процессе будет играть процессный подход. Для построения системы внутреннего налогового контроля на уровне процессов можно использовать алгоритм, основанный на регламентации процессов сбора, обработки и формирования налоговых отчетов (рисунок 2).

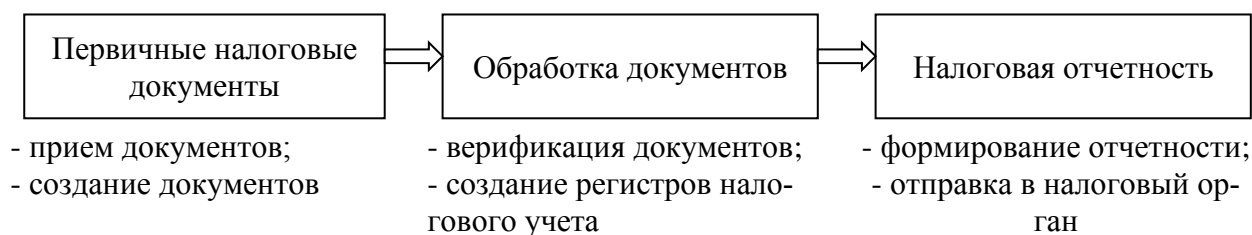


Рис. 2. Процесс формирования налоговой отчетности [3]

На каждом этапе определяются риски и контрольные процедуры. Также указывают лиц, ответственных за подготовку и верификацию документов. Такая система минимизирует риск включения в налоговую отчетность информации, полученной из недостоверных или некачественных документов.

Таким образом, на основе представленной выше тепловой карты рисков, возможно дать взвешенную оценку рискам и расставить приоритетность в отношении мероприятий по снижению степени риска. Кроме того, формирование тепловой карты позволит выявить зоны бизнеса, подверженные тем или иным рискам, а также описать действующие методы контроля над рисками и определить необходимость внесения изменения по уменьшению, усилению контроля или пересмотру действующих механизмов. Формирование тепловой карты рисков также позволит определить зоны ответственности за рисками и распределить человеческие ресурсы соответствующим образом.

Далее, поскольку в целях вступления в налоговый мониторинг необходимо наличие у компании системы внутреннего налогового контроля, то формализация процессов с помощью представленного выше подхода позволит повысить эффективность системы внутреннего налогового контроля. Использование данного подхода позволит в том числе обеспечить высокую детализацию (полноту) раскрытия строк налоговых деклараций. Это будет осуществляться в виде механизма *drill-down*, т.е. благодаря указанной формализации ФНС, начиная с налоговой декларации, сможет проследить всю цепочку её формирования, вплоть до первичных документов.

### ***Список литературы***



1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 23.11.2020) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
2. Приказ ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс».
3. Дворецкая В.В. Организация внутреннего контроля в бухгалтерской службе организации [Текст] / В.В. Дворецкая // The scientific heritage. – 2020. – №49.5 (49). – С. 39–43.