

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования «Орловский государственный университет имени  
И.С. Тургенева»

На правах рукописи



**Ильясов Даниял Маратович**

**Формирование налоговой политики коммерческой  
организации на основе риск-ориентированного подхода**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель –  
д.э.н., профессор Попова Л.В.

Орел, 2021

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ КОРПОРАТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В УСЛОВИЯХ РИСК- ОРИЕНТИРОВАННОЙ ЭКОНОМИКИ .....	11
1.1 Сущность, значимость и виды налоговой политики на уровне коммерческой организации .....	11
1.2 Концептуальный подход к разработке и реализации корпоративной налоговой политики .....	27
1.3 Применение риск-ориентированного подхода при формировании корпоративной налоговой политики .....	40
2 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ КОРПОРАТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА .....	48
2.1 Методический инструментарий формирования корпоративной налоговой политики .....	48
2.2 Анализ и оценка рисков и отраслевых особенностей при формировании корпоративной налоговой политики.....	70
2.3 Разработка требований к формированию корпоративной налоговой политики на основе риск-ориентированного подхода .....	86
3 МЕХАНИЗМ РЕАЛИЗАЦИИ КОРПОРАТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА	94
3.1 Основные направления реализации налоговой политики микроуровня .....	94
3.2 Реализация корпоративной налоговой политики на основе риск- ориентированного подхода .....	100
3.3 Методика оценка эффективности корпоративной налоговой политики с учетом факторов риска и отраслевых особенностей .....	106
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	112
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....	116
ПРИЛОЖЕНИЯ	143

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Обязательные платежи в виде налогов и сборов относятся к значимым экономическим категориям, которые непосредственно влияют на финансовые результаты хозяйствующих субъектов, определяя тем самым не только их настоящее состояние, но и поступательное движение.

Происходящие в современном мире инновационные преобразования экономических отношений, глобализация и слияние бизнес-структур, выравнивание условий налогообложения, дальнейшее развитие системы налогового администрирования со стороны государства, заставляют менеджмент компаний принимать в свой арсенал новые подходы к формированию корпоративной налоговой политики. Таким образом, налоги экономических субъектов становятся для руководства и собственников бизнеса центральным объектом в системе управления организацией.

Наиболее остро данная проблема стоит сегодня, в условиях неблагоприятной эпидемиологической ситуации, когда руководство компаний вынуждены сокращать масштабы деятельности, либо временно приостанавливать свой бизнес. Увеличение налогового бремени за счет роста ставки НДС в 2019 году, отмена пониженных тарифов страховых взносов для субъектов, применяющих специальные налоговые режимы, а также снижение покупательской способности населения приводят к сокращению рентабельности бизнеса, которая стремится к критическому уровню и в большинстве случаев не превышает ключевую ставку ЦБ.

Одновременно усиливается интерес налоговых органов к работе компаний в условиях нестабильности и риска. Введенный с 2015 года риск-ориентированный подход в деятельность фискальных органов, настоятельно потребовал пересмотра методического инструментария в формировании налоговой политики на микроуровне. Поэтому руководству предприятий следует при разработке корпоративной налоговой политики учитывать риски и отраслевые особенности своего функционирования, а для этого необходим соответствующий универсальный методический инструментарий, который на

сегодняшний день отсутствует, есть лишь отдельные научные разработки отечественных ученых, которые не учитывают особенности функционирования экономических субъектов в нынешней неблагоприятной для бизнеса среде.

Поэтому с позиции теории и практики интерес вызывает исследование совокупности научных интересов и методических проблем создания налоговой политики на микроуровне, консолидирующей в себе элементы, способствующие минимизации налоговых рисков.

Конкретизация и логическая взаимосвязь понятийного аппарата, используемого в налоговом и финансовом управлении, приобретает сегодня важное теоретическое и прикладное значение, поскольку термины «налоговая политика», «налоговая политика предприятия», «корпоративная налоговая политика» иногда воспринимаются специалистами по-разному и порой отождествляются с учетной политикой в целях налогообложения. Уточнение этих дефиниций должно способствовать устранению терминологических расхождений в идентичных определениях в различных областях экономической и управленческой информации.

**Степень разработанности проблемы.** Формирование налоговой политики для коммерческой организации нельзя исследовать, не зная её фундаментальных основ на макро- и мезоуровне. Поэтому в работе были использованы труды российских ученых Б.Х. Алиева, Х.Б. Алиева, М.Ш. Баснукаева, В.А. Кашина, М.И. Бестаева, А.С. Богданова, Т.В. Бушинской, А.Н. Глинского, Д.В. Каткова, А.Ш. Кузулгуртовой, Ю.В. Купцова, Е.А. Лопатниковой, Н.С. Трусовой, И.Л. Юрзиковой и др., посвященные политике в сфере налогообложения и её роли в координации сложной хозяйственной системы государства.

Трудности создания налоговой политики на уровне экономических субъектов и пути их преодоления исследовались по научным публикациям и диссертациям Н.С. Барчиновой, Ю.В. Борисейко, О.В. Борисовой, С.В. Булаева, Т.Г. Галлямовой, Р.М. Ахметшиной, Э.А. Гривапш, И.Б. Кобелевой, Е.Г. Дедковой, А.Х. Евстафьевой, О.Я. Егоровой, В.С. Заика, И.А. Коростелкиной, Т.Б. Кувалдиной, Л.Ю. Филобоковой, Ю.С. Цыганковой,

А.К. Мартазанова, Т.В. Наконечной, Е.С. Тютюнниковой и др.

Введение риск-менеджмента в надзорную деятельность фискальных органов с 1 января 2015г. потребовало дальнейшего развития теории и методического инструментария налогового учета, а также формирования корпоративной налоговой политики. Эти вопросы отражены в ряде работ таких российских экономистов, как Г.А. Артеменко, А.В. Варнавского, Н.Г. Вараксы, А.А. Герб, Р.Д. Давудгаджиевой, О.Я. Егоровой, Е.Н. Захаровой, А.М. Кабешевой, Р.Р. Кильметовой, Х.Г. Климатова, А.К. Мартазанова, А.А. Пешковой, и т.д.

Рассмотрение налоговой политики организации невозможно без исследования вопросов оптимизации налоговой нагрузки на микроуровне, которые нашли свое отражения в трудах Б.Х. Алиева, Б.А. Аманжоловой, О.В. Антоновой, А.С. Бородиной, Н.Г. Вараксы, И.Н. Даниной, О.В. Дедовой, И.А. Демешевой, М.Г. Демидовой, А.Х. Евстафьевой, Е.А. Кировой, И.А. Коростелкиной, Д.В. Лазутиной, И.А. Масловой и др.

Комплекс изложенных взглядов перечисленных ученых внес, безусловно, огромный вклад в наши представления о возникновении и поступательном движении налогового учета, выработке эффективной налоговой политики предприятия. Однако, большинство диссертационных работ, посвященных этой теме, выполнено до 2016 года. В этих научных изысканиях не в полной мере нашли свое отражение вопросы, касающиеся слагаемых элементов корпоративной налоговой политики в условиях неопределенности и риска, которые также нуждаются сегодня в полной инкорпорации научных знаний и практики. Кроме того, недостаточно работ, где при формировании налоговой политики компании, учитывались бы их отраслевые особенности функционирования. Вместе с тем, менеджменту коммерческих организаций необходимы, в частности, именно такие методические разработки.

Слабая изученность системы научного знания и методики создания налоговой политики для коммерческих организаций на основе риск-ориентированного подхода, обусловила потребность в дальнейшем исследовании, определила специальность и направленность диссертации,

позволила конкретизировать цель, задачи, а также предмет исследовательской разработки.

**Цель и задачи исследования.** Цель работы – приращение научных знаний и совершенствование методического инструментария создания налоговой политики для коммерческой организации, ориентированной на минимизацию рисков, в активно трансформирующихся условиях внешнего окружения. Указанная цель достигается через установление конкретных **задач:**

- исследование, уточнение и структурирование концептуального аппарата, используемого в налоговой сфере при формировании корпоративной налоговой политики, соответствующей требованиям современного налогового управления, в целях устранения терминологических расхождений идентичных определений и категорий;

- установление классификационных критериев и соответственно видов налоговой политики на уровне коммерческой организации, выявление факторов, оказывающих влияние на её формирование;

- исследование системы взглядов в отношении разработки и реализации корпоративной налоговой политики и рассмотрение перспектив применения инструментов риск-менеджмента к её конструированию;

- разработка методического инструментария реализации корпоративной налоговой политики на основе риск-ориентированного подхода;

- разработка методики оценки эффективности корпоративной налоговой политики с учетом факторов риска и отраслевых особенностей.

**Область исследования.** Работа выполнена в рамках п. 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов», п. 3.19 «Теория принятия решений и методы управления финансовыми и налоговыми рисками» паспорта специальностей ВАК РФ 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» (экономические науки).

**Объект исследования** – отношения взаимной зависимости, обусловленности, возникающие в процессе разработки налоговой политики на микроуровне.

**Предмет исследования** – система научных знаний и методических

инструментов, описывающая процесс разработки налоговой политики для коммерческой организации на основе риск-ориентированного подхода.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Методологической базой исследования явились общие научные (анализ, синтез, обобщение, дедукция, индукция) и специальные методы (расчетно-конструктивный, экономический анализ и др.).

Теоретической основой исследования послужили труды монографического характера, основанные на признаках науки, издания отечественных и зарубежных ученых, описывающие комплекс знаний, идей, касающихся сферы налогообложения, система законодательных актов в области налогообложения, официальные статистические данные по экономической сфере общества, материалы, опубликованные в контексте научных конференций, обзоры арбитражной практики.

**Научная новизна исследования** состоит в приращении теоретических знаний и разработке методических интерпретаций по формированию налоговой политики для коммерческой организации на основе риск-ориентированного подхода в целях минимизации налоговых рисков в активно трансформирующихся условиях внешнего окружения и подтверждается следующими научными результатами:

– уточнен и структурирован понятийный аппарат, используемый в налоговой сфере при формировании корпоративной налоговой политики, адекватный требованиям современного налогового управления, в целях устранения терминологических расхождений идентичных определений и категорий. Понятие налоговой политики коммерческих организаций раскрыто в широком и узком значении. Дана авторская трактовка дефиниции «налоговый риск»;

– предложены дополнительные признаки типологии корпоративной налоговой политики, отсутствующие ранее в исследованиях отечественных ученых 1) с учетом отраслевых особенностей (видов деятельности) экономического субъекта; 2) с позиции риск-ориентированного подхода; 3) в зависимости от организационно-структурного построения организации. В состав факторов были внесены дополнительные (профессионализм

специалистов, потенциал управленческого персонала, организация финансового и налогового учета, взаимоотношения с субъектами внешней среды, их цели и задачи), также новые (фундаментальные и организационные), влияющие на процесс создания налоговой политики на уровне предприятия;

– внедрена возможность использования риск-ориентированного подхода к конструированию налоговой политики на микроуровне. Высказан концептуальный подход к разработке и реализации корпоративной налоговой политики, включающий в себя сущность налоговой политики, её цель, задачи, принципы и требования к ней. Дополнительно к существующим принципам налоговой политики, предложено добавить еще пять основополагающих допущений. Предложены требования к разработке налоговой политики на основе риск-ориентированного подхода, выполнение которых позволит сократить издержки организаций, связанные с исполнением обязанностей налогоплательщика, минимизировать налоговые риски и будет способствовать повышению эффективности реализации выбранной налоговой политики;

– разработаны научно-методические интерпретации по подготовке корпоративного стандарта «Налоговая политика организации» на основе степени возможной налоговой угрозы, включающие в себя девять разделов, применение которых позволит минимизировать налоговые риски, повысить социальную ответственность экономических субъектов перед суверенной организацией публичной власти и социумом в целом;

– актуализирована и доработана методика оценка эффективности корпоративной налоговой политики с учетом факторов риска и отраслевых особенностей через введение в формулу налоговой нагрузки коэффициента-дефлятора, учитывающего изменения потребительских цен на предстоящий период, что позволяет рассчитать потенциально возможную величину индивидуально безвозмездных налоговых платежей в бюджет с учетом изменений рыночных параметров.

**Важное теоретическое значение научной работы** состоит в том, что его результаты наращивают и дополняют научные знания концептуальных

положений о формировании налоговой политики коммерческой организации в части понятийного аппарата, используемого в налоговой сфере, а именно сущности налоговой политики экономического субъекта, налогового риска, классификационных признаков налоговой политики и факторов, воздействующих на неё, а также принципов и требований по формированию налоговой политики на уровне экономического субъекта.

**Практическая ценность работы** сводится к тому, что основные умозаключения и предложения, содержащиеся в диссертации способствуют решению ряда конкретных проблемных вопросов и задач, имеющих место в ходе разработки налоговой политики экономического субъекта в риск-ориентированной экономике. Самостоятельное практическое значение имеют: 1) методический инструментарий реализации корпоративной налоговой политики на основе риск-ориентированного подхода, а именно авторская научно-методическая интерпретация по разработке корпоративного стандарта «Налоговая политика организации»; 2) методика оценка эффективности корпоративной налоговой политики с учетом факторов риска и отраслевых особенностей, дополненная коэффициентом-дефлятором.

**Апробация результатов исследования.** Основные научные и практические результаты, полученные в ходе подготовки диссертационной работы, были обобщены, представлены в виде статей и тезисов и доложены на: 1) межрегиональной научно-практической конференции «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение процесса формирования приоритетных направлений инвестиционной политики республики Крым» (г. Симферополь, 2020 г.) 2) трех всероссийских конференциях «Экономическая безопасность страны, региона, организаций различных видов деятельности (Тюмень, 2021г.), «Комплексное развитие территориальных систем и повышение эффективности регионального управления в условиях цифровизации экономики» (г. Орел, 2021г.), «Обеспечение достижения устойчивого роста социально-экономического потенциала регионов в условиях развития цифровой среды (г. Орел, 2021г.) 2) двух международных научно-практических конференциях «Финансовое просвещение» (г. Москва,

2021г.), «Анализ факторов пространственного развития территории: национальные и международные стратегические приоритеты» (г. Орел, 2020г.).

Отдельные разработки теоретико-практического характера были использованы при подготовке учебно-методического обеспечения по дисциплинам: «Налоги и налогообложение», «Прогнозирование и планирование в налогообложении», «Бюджетно-налоговая политика на макро и микроуровне», «Налоговый контроллинг», «Налогообложение юридических лиц», «Организация и методика проведения налоговых проверок» в ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева». Предлагаемые научно-методические интерпретации по разработке корпоративной налоговой политики на основе степени возможной налоговой угрозы, а также методика оценки эффективности корпоративной налоговой политики с учетом факторов риска и отраслевых особенностей были внедрены в практику коммерческих организаций (ЗАО «АВА плюс два» и др.).

**Публикации.** Результаты теоретических изысканий и практического изучения проблем разработки налоговой политики коммерческой организации апробированы и нашли свое отражение в 14 научных статьях общим объемом 6,0 п.л., в том числе авторских – 4,0 п.л., из них 5 публикаций в рецензируемых изданиях, включенных в перечень ВАК России.

**Структура и объем работы.** Работа включает в себя введение, три главы, заключение, список использованной литературы, содержащий 247 источников и приложения. Общий объем научной работы 158 страниц. В диссертации используются приемы графического и табличного представления данных.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ КОРПОРАТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В УСЛОВИЯХ РИСК- ОРИЕНТИРОВАННОЙ ЭКОНОМИКИ

## 1.1 Сущность, значимость и виды налоговой политики на уровне коммерческой организации

Экономической основой любого государства являются налоги, т.е. обязательные взносы, осуществляемые юридическими и физическими лицами. За счет налоговых поступлений, в основном, финансируются все общегосударственные расходы. В сводном бюджете Российской Федерации 62,4% доходов формируются за счет налогов (рис. 1.1). Среди налоговых платежей лидером является налог на добавленную стоимость (НДС), на его долю приходится 18,9%, из них 11,2% налог, получаемый внутри страны, 7,7% при перемещении товаров на территорию РФ.

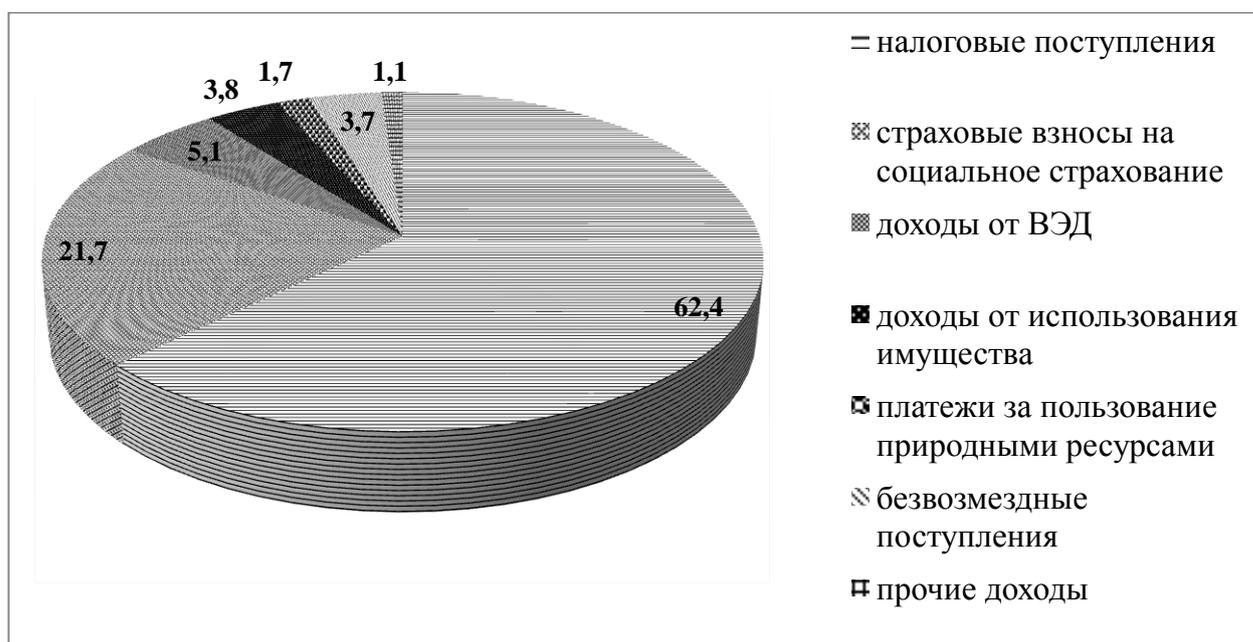


Рисунок 1.1 – Доходная часть сводного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов в 2020 году, в %<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Рисунок создан автором на основании данных Росстата // <https://rosstat.gov.ru/folder/11192>

Через выполняемые функции государственного механизма определяются величина налогов и их целевое назначение. Общественно-политическая конструкция каждого государства влияет на распределение общего бремени налоговых платежей. Налоговую нагрузку предприятия, идентифицируемую как отношение суммы налогов и сборов к обороту налогоплательщика, контролирует Федеральная налоговая служба Российской Федерации (ФНС России). Она служит ориентиром при назначении выездных налоговых проверок и осуществлении налогового контроля (табл. 1.1).

Таблица 1.1 – Информация о налоговой нагрузке экономических субъектов в отраслевом разрезе в 2020 году

Сфера деятельности	Нагрузка налоговая, %
Всего	10,0
Сельскохозяйственное производство, лесное хозяйство, охота, рыболовство	3,8
Промысел полезных ископаемых	35,2
Производства обрабатывающие	8,1
Поставка электрической энергии, газа и пара	7,3
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов	9,6
Строительство	10,7
Оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств	3,0
Услуги гостиниц и предприятий общественного питания	10,3
Работы по транспортировке и хранению	6,0
Деятельность в области информации и связи	17,3
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	22,5

Провозглашенная налогово-бюджетная политика в стране оказывает воздействие на установление зависимости между налогами, уплачиваемыми государству и получаемыми от него материальными выгодами для каждого члена общества. Эффективная политика экономического субъекта в сфере налогообложения способствует справедливому распределению доходов между ним и государством.

По мнению Т.Н. Максимовой налоговая политика должна создавать гармоничное соединение результатов деятельности компании с решением

общегосударственных задач. Это реализуется через распределительную функцию финансов, которая позволяет налоговой политике регулировать перераспределение доходов организаций и граждан между ними, с одной стороны, и государством, с другой [126].

Налоговой политике как комплексной экономической категории посвятили свои публикации многие отечественные экономисты: Б.Х. Алиев и Х.Б. Алиев, А.В. Аронов и В.А. Кашин, Т.Н. Бондаренко, А.Н. Глинский, А.Ш. Кузулгуртова, И.В. Мамонова, В.В. Рощупкина, С.Д. Чолбаева и др. Диссертационные исследования в этом направлении вели в свое время: М.И. Бестаев, Ю.В. Купцова, Д.В. Катков, Н.Р. Хисматулина, И.Л. Юрзинова и др.

Вопросы разработки и актуализации налоговой политики экономического субъекта весьма актуальны и интересны для исследования. Но обзор научных работ свидетельствует, что не так много диссертаций было подготовлено и представлено к защите соискателями (табл. 1.2).

Таблица 1.2 – Информация о подготовленных диссертационных работах, посвященных налоговой политике предприятия (или корпоративной налоговой политике)<sup>2</sup>

Год	Ф.И.О. соискателя	Название диссертации	Специальность
2001	Скворцов О.Е. [193]	Налоговая политика и ее влияние на прибыль организаций	08.00.10
2003	Тютюнникова Е.С. [206]	Формирование налоговой политики предприятия в современных условиях хозяйствования	08.00.05 08.00.10
2007	Цыганкова Ю.С. [221]	Налоговая политика организации в России	08.00.10
2012	Коростелкина И.А. [109]	Концепция формирования структурных параметров многоуровневой налоговой политики	08.00.10
2015	Антонова Е.В. [11]	Разработка методической базы и регламента внутреннего контроля формирования и исполнения налоговой политики холдинга	08.00.12

<sup>2</sup> Таблица составлена автором на основе данных электронной библиотеки диссертаций: <http://www.diss.rsl.ru/>

В основном диссертационные работы, посвященные налоговой политике на микроуровне, выполнены по специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» (66,67%), одно исследование проведено одновременно в рамках двух специальностей (16,67%). Заслуживает внимания диссертация И.А. Коростелкиной [109], посвященная разработке концепции формирования структурных параметров многоуровневой налоговой политики, где автор анонсирует методический инструментарий по формированию политики на локальном уровне, т.е. на уровне хозяйствующего субъекта.

Предложения экономистов по созданию эффективной налоговой политики на микроуровне нашли свое отражение в многочисленных публикациях на страницах российских журналов. Например, можно выделить статьи таких авторов, как Н.С. Барчиновой, И.А. Бланка, Т.Р. Галлямовой, Ю.П. Норячевой, О.Я. Егоровой, В.С. Заика, О.В. Коневой, И.В. Криштопа и др.

Каждый из перечисленных ученых рассматривал сущность налоговой политики и предлагал свой вариант трактовки этого термина. В ходе анализа были выявлены несколько подходов в определении этой дефиниции (табл. 1.3).

Как видим, позиции авторов различны, нет единого мнения в отношении этого термина, хотя он прочно вошел в деловой оборот. Так, О.Я. Егорова [78] рассматривает налоговую политику предприятия как в широком смысле, интерпретируя её в виде модели поведения руководства компании в сфере налогообложения, так и в узкой значении как некий документ, в котором формализуются налоговая стратегия и тактика компании. Последняя трактовка автора, считаем, не совсем удачна, поскольку под документом следует понимать зафиксированную на материальном носителе информацию, а налоговая политика это нечто большее как просто документ.

Таблица 1.3 – Подходы отечественных экономистов к трактовке термина «налоговая политика предприятия»

Подходы		Трактовка	Ф.И.О. авторов
1	2	3	4
I	Налоговая политика предприятия	элемент (часть) финансовой стратегии	Барчинова Н.С. [18], Бланк И.А. [23], Криштопа И.В. [112]
II		особая программа действий	Галлямова Т.Р., Ахметшина Р.М. [56]
III		модель поведения	Егорова О.Я. [78], Приображенская В.В. [169, 170], Тютюнникова Е.С. [206]
IV		документ, формализующий налоговую стратегию и тактику	Егорова О.Я. [78]
V		совокупность долгосрочных и текущих решений в сфере налогообложения	Яковлева Е.А., Гаджиев М.М., Бучаева С.А. [247], Конева О.В. [103], Новикова Н.А., Уколова Н.В., Котар О.К. [], Алайкина Л.Н. [153]
VI		система управления налоговыми потоками	Коростелкина И.А. [109]
VII		система методов, приемов ведения налогового учета	Наконечная Т.В. [148-149], Федотова Г.В. [213]
VIII		свод правил	Цепилова Е.С., Горобинская В.И. [219]

И.А. Коростелкина [109] идентифицируя корпоративную налоговую политики, определяет её как комплекс нормативно задекларированной совокупности способов, правил и процедур, используемой на макроэкономическом уровне в ходе ведения налогового учета, осуществления работ по планированию и анализу налоговых обязательств. С этой интерпретацией нельзя согласиться, поскольку не все правила и процедуры закреплены в законодательной базе. Если в части налогового учета, большая часть задекларирована в Налоговом Кодексе Российской Федерации (НК РФ), то в отношении планирования и анализа их просто нет. Экономические субъекты их определяют самостоятельно. И.А. Коростелкина [109] также трактует налоговую политику как систему управления налоговыми потоками экономического субъекта с применением

специального методического инструментария в целях принятия управленческих решений по налоговым доходам и расходам, т.е. в качестве предмета, явления, на которые направлена формулируемая субъектом налоговая политика рассматривает только доходы и расходы. Но в отношении некоторых налогов в качестве объекта обложения выступают имущественные права, либо стоимость проданных товаров, работ и услуг.

А.А. Пашков [162] ассоциирует налоговую политику предприятия с учетной политикой в целях налогообложения, оформляемой в виде приказа. Этой же позиции придерживается Е.Р. Ермакова [80]. Экономист Ю.В. Борисейко [29] наоборот делает вывод, что политика в сфере налогов признается частью учетной политики экономического субъекта, целью которой является выбор режима налогообложения, методического инструментария для налогового учета, осуществления налоговых расчетов. С этой позицией нельзя согласиться. По нашему мнению, налоговая политика является сложной конструкцией, одним из элементов которой можно назвать учетную политику, в том смысле, который был задекларирован в ст. 11 НК РФ, а именно как совокупность допускаемых способов идентификации доходов и/или затрат, их принятия к учету, оценивания и распределения. В подтверждение можно привести мнение доцента Е.С. Цепиловой и зам. директора ООО «Аудиторская фирма «Аудит-Инфо» В.И. Горобинской, согласно которому трактовка налоговой политики несколько шире, нежели учетная политика для целей расчета налогов, поскольку в каждом государстве система урегулированных нормами права общественных отношений в сфере налогов законодательно отличаются [219].

Обзор арбитражной практики решения конфликтных ситуаций, возникающих между налогоплательщиками и налоговыми органами, показывает, что учетная политика, как слагаемое налоговой политики, имеет большое значение (табл. 1.4).

Таблица 1.4 – Информация о решениях арбитражных судов, в которых упоминается учетная политика в целях налогообложения<sup>3</sup>

Суды	2016г.	2017г.	2018г.	2019г.	2020г.	Итого
Волго-Вятского округа	11	13	6	5	5	40
Восточно-Сибирского округа	6	17	7	8	2	50
Дальневосточного округа	10	8	6	7	3	34
Западно-Сибирского округа	53	49	44	34	37	217
Московского округа	33	19	18	5	2	77
Поволжского округа	25	16	13	10	13	77
Северо-Западного округа	34	23	19	22	12	110
Северо-Кавказского округа	28	26	22	25	9	110
Уральского округа	25	15	17	18	9	84
Центрального округа	8	11	5	7	7	38
Итого	243	197	157	141	99	837

Экономисты А.В. Ползикова, Ю.Н. Горшков [172], Е.А. Яковлева, М.М. Гаджиев, С.А. Бучаева [247] сводят налоговую политику предприятия к использованию общих и специальных методов минимизации налогов.

В.Ю. Абрамов [1] налоговую политику предприятия называет как налоговый комплаенс, призванный обеспечить наиболее эффективное функционирование налогового механизма на предприятии.

Вместе с тем, проанализировав выше перечисленные суждения авторов о сущности налоговой политики на микроуровне, можно выделить присущие им общие черты:

- речь идет о налоговых платежах;
- налоговая политика нацелена на минимизацию налогов;
- политика в сфере налогообложения достижима через применение специальных инструментов. К которым относят налоговый учет, налоговое планирование, анализ налоговых платежей и др.

Неоднозначность формулировок налоговой политики организации потребовало уточнения и структурирования понятийного аппарата, используемого в налоговой сфере при формировании корпоративной

<sup>3</sup> Таблица составлена автором на основании судебной практики // Информационно-справочная система КонсультантПлюс.

налоговой политики. Полагаем, что налоговую политику коммерческой организации следует рассматривать в широком и сокращенном значении.

При идентификации термина «налоговая политика предприятия», прежде всего, нужно акцентировать внимание на его взаимоотношения с основной единицей языка – словом. Исследуемая конструкция включает в себя два слова «политика» и «налоговая» от слова «налог». Согласно словарям и энциклопедиям под политикой понимается некий образ действий, направленных на достижение чего-нибудь. Поскольку речь идет также о налогах, как обязательных индивидуально безвозмездных платежах в пользу государства, то при раскрытии понятия «налоговая политика предприятия» в широком смысле следует говорить о комплексе действий, направленных на формирование и гармонизацию налоговых отношений, возникающих между экономическим субъектом и государством по поводу расчета и уплаты налогов и сборов в бюджет, ориентированных на цели и задачи уставной деятельности компании, а также соблюдение частных интересов и государственных целей. Под налоговой политикой организации в узком смысле, следует понимать программный локальный документ (некий стандарт) экономического субъекта, в котором задекларированы основополагающие принципы, цели, задачи, этические нормы, которых должны придерживаться должностные лица в сфере налоговых отношений. Основной целевой установкой налоговой политики экономического субъекта должно стать достижение руководством важных ориентиров, определяемых учредительными документами, в том числе через сферу налогообложения.

Не всегда цель налоговой политики достижима. Так, например, по мнению В.В. Приображенской целевая установка налоговой политики предприятия может иметь антифискальную форму, т.е. происходит уменьшение до минимального значения корпоративных ресурсов, которые подлежат отчуждению. Другими словами, идет снижение налоговой нагрузки на предприятие по максимуму. Конфронтация целей создает фискальную

коллизию, когда сталкиваются интересы государства и хозяйствующего субъекта, которая разрешается, как правило, не в пользу налогоплательщика [169].

Ю.П. Горячева [64] считает, что налоговая политика организации сводится к её налоговой идеологии и стратегии в области налогового планирования. Такую же точку зрения высказывают В.С. Заика [82], В.Л. Назарова и А. Минисбева [146]. С этой позицией нельзя согласиться, так как авторы связывают налоговую политику только с налоговым планированием. Но это не так. По мнению Е.Р. Ермаковой [80], Е.С. Цепиловой [220] налоговая политика экономического субъекта воплощается в жизнь через ведение налогового учета и осуществление налогового планирования. Например, Е.С. Цепилова приходит к выводу, что происходящие в настоящий момент в нашей стране замедление экономического роста и спад производства заставляют менеджмент минимизировать издержки, в том числе и за счет сокращения тяжести налогообложения. Этого можно достичь посредством налогового планирования, которое, по мнению автора, является слагаемым корпоративной налоговой политики [220]. Экономисты И.А. Коростелкина [109], Т.В. Наконечная [148-149], Г.В. Федотова [213] расширяют рамки налоговой политики организации, заключая, что она реализуется не только через ведение налогового учета, осуществление налогового планирования, но и важной составляющей являются анализ налогов, а также внутренний налоговый контроль (рис. 1.2).

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ			
Налоговый учет	Налоговое планирование	Налоговый анализ	Налоговый контроль

Рисунок 1.2 – Слагаемые элементы политики в сфере налогообложения коммерческой организации

Несколько иной набор слагаемых налоговой политики предлагает Е.Г. Дедкова [70]. К ним она относит оптимизацию налоговых обязательств,

договорных обязательств и выбор контрагентов, бухгалтерский и налоговый учет, выполнение налоговых и прочих обязательств, планирование объемов производства, постоянный мониторинг налоговых льгот, формирование учетной политики для двух видов учетов – бухгалтерского и налогового.

Профессор Л.Ю. Филобокова [216] исследуя налоговый менеджмент как относительно новое направление теоретических знаний и практической деятельности, предложила свой комплект элементов налоговой политики для малых предпринимательских структур. Это – выбор организационно-правовой формы и юридического адреса, коммуникации с налоговыми органами, мониторинг налогового законодательства с целью оперативного реагирования, анализ налоговых льгот, отбор форм расчетов и договоров, выгодных для целей налогообложения, налоговое планирование, переориентация бизнеса для оптимизации налоговой нагрузки, инвестиционная политика, повышение квалификации специалистов, занимающихся разработкой налоговой политикой, мониторинг состояния предприятия во взаимосвязи с налоговой нагрузкой. Как видим, предлагаемый состав элементов значительно отличается от предложений экономистов И.А. Коростелкиной [109], Т.В. Наконечной [148], Г.В. Федотовой [213]. Но, вместе с тем, все единодушны во мнении, что налоговое планирование, безусловно, должно присутствовать в налоговой политике организации.

О значимости правильно сформированной налоговой политики на микроуровне говорят многие отечественные экономисты.

Профессор И.А. Коростелкина считает, что налоговая политика корпорации дает возможность экономическим субъектам вовремя принимать в расчет влияния внешней среды, обеспечивая тем самым разумное разделение и потребление ресурсного потенциала, улучшая свою финансовую устойчивость, при этом сохраняя минимальный уровень издержек [104]. Той же точки зрения придерживается Ю.В. Борисейко, утверждая, что грамотно разработанная, теоретически и методологически

обоснованная, практически реализованная налоговая политика способствует получению большего эффекта налогообложения, стабильности и достаточности финансирования [29].

Как полагает В.В. Приображенская, налоговая политика нацелена на реализацию потребностей хозяйствующего субъекта в сфере безвозмездного изъятия своего частного имущества для удовлетворения общественных интересов [169].

Н.С. Барчинова рассматривая налоговую политику как слагаемое налогового планирования, приходит к выводу, что она способствует значительному сокращению издержек на содержание предприятия путем введения в действие продуманной программы оптимизации налогообложения [19].

Л.Э. Фатихова, В.М. Нигметзянова считают, что применяемая в компании налоговая политика должна приводить к снижению имеющихся налоговых рисков и как следствие повышать уровень налоговой и экономической безопасности [207].

Следует заключить, что до сих пор многие руководители организаций и собственники бизнеса недооценивают значимость налоговой политики. Как и некоторые авторы, они полагают, что налоговая политика ограничивается выбором установленных НК РФ способов ведения налогового учета и оформлением соответствующего приказа. Вместе с тем, это не так. Как было отмечено выше, это программный документ, в котором нужно изложить свою «философию» на отношения, возникающие в налоговой сфере.

На структуру и содержание налоговой политики предприятия оказывают влияние многие факторы. Исследователи Т.Р. Галлямова, Р.М. Ахметшина [56], Е.С. Тютюнникова [206], Е.Г. Дедкова [70], Ю.С. Цыганкова [221] выделили две группы факторов по отношению к самой организации: внутренние и внешние (рис. 1.3).

В состав внутренних факторов, по нашему мнению, следует отнести также профессионализм специалистов, которые заняты планированием,

расчетом, анализом налоговых изъятий, потенциал управленческого персонала, а также эффективность организации финансового и налогового учета в компании. В современных условиях хозяйствования возрастает роль человеческого фактора. Поскольку, сегодня, на первый план выдвигаются компетенции сотрудников, т.е. совокупность знаний, умений и навыков в сфере налоговых отношений, и, главное, их способность стратегически мыслить, прогнозировать возможные налоговые риски и правильно, своевременно принимать эффективные управленческие решения.



Рисунок 1.3 – Факторы, оказывающие воздействие на формирование налоговой политики предприятия

К внешним факторам, считаем, следует добавить экономическую ситуацию в стране, поскольку она существенно может повлиять на уже

реализуемую налоговую политику предприятия, а также коммуникации с субъектами внешней среды. Провозглашенные ими цели и задачи своей деятельности, а также условия осуществления с ними сделок, могут подтолкнуть организацию к пересмотру своей налоговой политики.

Анализ научных трудов отечественных ученых, посвященных предмету нашего исследования, позволил сделать вывод, что ими не были рассмотрены факторы с позиции институциональной среды, в рамках которой происходит функционирование корпоративного управления на предприятии. Поэтому, полагаем необходимым, выделить фундаментальные и организационные движущие силы, определяющие характер и специфические черты налоговой политики на микроуровне. К фундаментальным факторам можно отнести удовлетворенность менеджмента, работников организации и собственников бизнеса в расходовании средств государством, полученных в виде налогов и сборов. У руководства компаний не возникает желания платить законно установленные налоговые платежи, когда они наблюдают нецелевое использование бюджетных средств, некачественное выполнение работ, на которые были потрачены деньги налогоплательщиков, коррупционные правонарушения и др. В перечень организационных факторов следует включить механизм принуждения уплачивать налоги и сборы, установленные законодательством РФ, через усиление налогового контроля со стороны государства. Это проявляется, в том числе через внедрение информационных технологий, оформление и выставление счетов-фактур по НДС, составление и представление налоговых деклараций в электронном виде, введение налогового мониторинга и др.

Формирование эффективной налоговой политики организации невозможно без надлежащей научно обоснованной её классификации. Выделение классификационных признаков и на их основе типов политики имеет большое значение для понимания менеджментом компании сущности, значимости налоговой политики и целесообразности её разработки.

Рассматривая теорию вопроса, изучив научные разработки в этом направлении, следует заключить, что ученые и практические работники до сих пор не имеют единого мнения по каким признакам необходимо классифицировать налоговую политику предприятия. В диссертационных исследованиях Е.С. Тютюнниковой [206], Ю.С. Цыганковой [221], Е.В. Антоновой [11] этот вопрос не раскрыт. Встречаются отдельные публикации, в которых авторы приводят некоторые типы налоговой политики на микроуровне.

Из статьи Е.В. Оломской, А.А. Аксентьева [155] вытекает, что налоговая политика компании может быть агрессивной, т.е. политика неуплаты налогов, налоговой минимизации, приводящей к снижению стоимости акций. Можно заключить, что в противовес агрессивной, политика экономического субъекта в налоговой сфере может быть консервативной (соглашательной), не ставившей цели сокращения налоговых платежей всеми возможно допустимыми способами. В.Н. Мамонова такой тип налоговой политики относит к более высокому уровню, поскольку используя его, налогоплательщики принимают осознанные и волевые решения, направленные на минимизацию налоговых платежей [132].

О.В. Конева [103] характеризуя общеизвестные типы налоговой политики корпорации (стандартный тип, инертный и агрессивный), ввела её оптимальный вариант, предусматривающий поддержание налоговой нагрузки на оптимальном уровне.

Л.Ю. Филибокова [216] исследуя процесс оптимизации налоговой политики малого предприятия, рассматривает четыре её типа: агрессивную, компромиссную, консервативную и идеальную.

Более полную классификацию предлагает О.В. Борисова [30], подразделяя её по двум критериям: 1) по длительности и характеру решаемых проблем на стратегию и тактику; 2) по продолжительности периода реализации на долгосрочную, среднесрочную и краткосрочную (табл. 1.5).

Таблица 1.5 – Классификация налоговой политики коммерческой организации

Ф.И.О. автора	Виды налоговой политики предприятия
Оломской Е.В., Аксентьева А.А. [155]	агрессивная налоговая политика
Конева О.В. [103]	стандартная, инертная и агрессивная налоговая политика
Филибокова Л.Ю. [216]	агрессивная, компромиссная, консервативная и идеальная налоговая политика
Борисова О.В. [30]	1) по длительности и характеру решаемых проблем: налоговая стратегия и налоговая тактика; 2) по продолжительности периода реализации: долгосрочная, среднесрочная и краткосрочная.
Авторская классификация	<i>1) в зависимости от отраслевых особенностей (видов деятельности) экономического субъекта на налоговую политику сельскохозяйственных предприятий, организаций оптовой и розничной торговли, туристических компаний, строительных фирм, предприятий связи и т.д.; 2) с позиции риск-ориентированного подхода – налоговая политика с минимальным риском, умеренным риском, предельным риском, недопустимым риском; 3) в зависимости от организационно-структурного построения организации – налоговая политика в целом по предприятию, по структурным подразделениям, по отдельным хозяйственным операциям.</i>

Как видим, в основном все авторы (Е.В. Оломская, А.А. Аксентьева, О.В. Конева, Л.Ю. Филибокова) классифицируют налоговую политику в зависимости от той цели, которую преследует руководство компании и того инструментария, который применяется при этом. В основном целевая установка – это снижение налогового бремени на предприятие и минимизация налоговых рисков. При этом поведение субъектов может быть достаточно агрессивным. Следует отметить, что при этом ученые не идентифицируют классификационный признак, в отличие от О.В. Борисовой [30], которая пошла несколько дальше, выделив налоговую политику по срокам. С этой позицией мы солидарны, поскольку при планировании налоговых платежей необходимо учитывать не только те цели и задачи, которые диктует собственник бизнеса сегодня, но и прогнозировать то, что будет в краткосрочной и долгосрочной перспективе, как изменение

параметров деятельности компании, реализация инвестиционных проектов отразится на обязательных платежах в бюджет.

Кроме рассмотренных экономистами, видов налоговой политики, нами предложено классифицировать её еще по трем признакам: 1) в зависимости от отраслевых особенностей (видов деятельности) экономического субъекта на налоговую политику сельскохозяйственных предприятий, организаций оптовой и розничной торговли, туристических компаний, строительных фирм, предприятий связи и т.д.; 2) с позиции риск-ориентированного подхода – налоговая политика с минимальным риском, умеренным риском, предельным риском, недопустимым риском; 3) в зависимости от организационно-структурного построения организации – налоговая политика в целом по предприятию, по структурным подразделениям, по отдельным хозяйственным операциям.

Таким образом, анализ системы научных знаний, описывающей и объясняющей сущность налоговой политики, позволил сделать следующие умозаключения:

– обзор источников по теме исследования показал, что количество диссертационных работ, посвященных формированию налоговой политики на микроуровне, продолжает оставаться незначительным. В данной научной области не сложился окончательно понятийный аппарат, требуют уточнения перечень факторов, воздействующих на формирование налоговой политики, а также признаки её классификации, и соответственно её виды;

– на основе научной и учебной литературы был исследован, уточнен и структурирован понятийный аппарат, используемый в налоговой сфере при формировании корпоративной налоговой политики, адекватный требованиям современного налогового управления, в целях устранения терминологических расхождений идентичных определений и категорий. Понятие налоговой политики коммерческой организаций раскрыто в широком и узком значении;

– на структуру и содержание налоговой политики предприятия

оказывают влияние многие факторы, которые отечественные экономисты подразделили на две группы по отношению к самой организации: внутренние и внешние. В ходе исследования в состав этих факторов были внесены дополнительные, а также новые, воздействующие на разработку налоговой политики на уровне предприятия;

– рассмотрены известные теоретиками и практикам классификационные критерии и соответственно виды налоговой политики на уровне коммерческой организации, предложены дополнительные признаки типологии налоговой политики, согласно которым предложено её подразделять ещё на три типа: 1) с учетом отраслевых особенностей (видов деятельности) экономического субъекта; 2) с позиции риск-ориентированного подхода; 3) в зависимости от организационно-структурного построения организации.

## 1.2 Концептуальный подход к разработке и реализации корпоративной налоговой политики

Основной целью развития концептуальных основ разработки корпоративной налоговой политики является создание целостной теоретической базы для будущих научных и прикладных исследований, способных синтезировать в единую систему инструментарий налоговой политики на микроуровне. Необходимость выработки общего подхода к разработке и реализации корпоративной налоговой политики сегодня стоит весьма остро, поскольку на практике нет универсального методического инструментария, который бы использовался организациями в различных отраслях экономики в условиях неопределенности и риска. Как было высказано ранее, не так много исследований в этой области было проведено в последние годы. Вместе с тем, практикам нужна именно такая разработка.

В качестве теоретической основы исследования системы взглядов на разработку и реализацию корпоративной налоговой политики послужили

работы Е.С. Тютюнниковой [206], труды Ю.С. Цыганковой [221], включающие в себя вопросы развития теории и практики формирования эффективной налоговой политики для экономического субъекта с учетом влияния налогового бремени. Относительно успешно был раскрыт концептуальный подход к созданию локального уровня многоуровневой налоговой политики в диссертационной работе профессором И.А. Коростелкиной [109]. Отдельные основополагающие положения таких авторов, как Е.В. Антоновой [11], Н.С. Барчиновой [18, 19], Ю.В. Борисейко [29], О.В. Борисовой [30], Т.З. Галлямовой и Р.М. Ахметшиной [56], Е.Г. Дедковой [70], А.Х. Евстафьевой [77], О.А. Егоровой [78], В.С. Заика [82, 83], Н.Д. Зариповой [84] и др. были критически изучены, проанализированы и послужили базой для данного исследования.

Е.С. Тютюнниковой [206] был предложен методический инструментарий формирования налоговой политики на примере организаций средств массовой информации (СМИ) (рис. 1.4). Она попыталась объяснить феномен налоговой политики предприятия как самостоятельной экономической категории и описать ее характеристики, определила место и роль налоговой составляющей в управлении компанией, выявила обстоятельства, влияющие на процесс разработки налоговой политики на микроуровне.

По мнению автора именно государственная политика является базой для разработки налоговой политики на уровне предприятия. Поэтому в работе особое внимание было уделено исследованию политики государства в сфере налогообложения, идентифицированы цель, задачи и инструменты её реализации. Сделан вывод, что без реформирования налоговой системы в нашей стране нельзя было достичь цели и задач налоговой политики, провозглашенной Правительством РФ в программных документах. Безусловно, актуализированная политика государства в области налогов повлияла на процесс разработки политики в сфере налогообложения на уровне экономического субъекта. Поскольку цель корпоративной налоговой

политики – это минимизация налоговых рисков, то Е.С. Тютюнникова [206] в своей работе их выделила и предложила пути их нивелирования.



Рисунок 1.4 – Концептуальные основы формирования налоговой политики, предложенные Е.С. Тютюнниковой [206]

Следует отметить, что при конструировании налоговой политики для телекоммуникационных предприятий Е.С. Тютюнникова [206] рекомендовала не просто комплекс мероприятий, приводящих к минимизации налоговых платежей, а учла цели и задачи развития предприятия.

Чуть позже Ю.С. Цыганкова [221] изложила свой взгляд на механизм создания налоговой политики на микроуровне (рис. 1.5), сформулировав авторское определение, как комплекс стратегических и тактических мер в части управления механизмом налогообложения, проводимых менеджментом компании в рамках главной финансовой политики в запланированных индикаторах внешней среды и направленных на уменьшение налоговой нагрузки организации.



Рисунок 1.5 – Концептуальные основы разработки налоговой политики, предложенные Ю.С. Цыганковой [221]

Автором также выявлены факторы, воздействующие на её разработку, определено, что налоговое бремя является основным воздействующим регулятором на выбор стратегии и тактики в сфере налогообложения. На

практике Ю.С. Цыганковой [221] удалось апробировать предложенный ею методический инструментарий количественного оценивания налогового бремени компании, включающего в себя относительные индикаторы: 1) показатель, характеризующий общее налоговое бремя; 2) коэффициент денежного изъятия налогов (КДИН); 3) индикатор фактического налогового бремени (ФНБ). По мнению автора, эти показатели способны предоставить руководству компании информацию о состоянии налогообложения и дать качественную характеристику притворяемой в жизнь налоговой политики, что послужит важным ориентиром в принятии управленческого решения в сфере налогообложения.

Вызывает интерес диссертационное исследование И.А. Коростелкиной [109], посвященное концепции создания структурных параметров многоуровневой налоговой политики. Автор выделяет два уровня: властный и локальный, на которых формируется налоговая политика. К локальному уровню относится налоговая политика экономического субъекта, концепцию которой формируют её цель, субъект, объект, принципы, инструменты и методы, а также слагаемые элементы. И.А. Коростелкиной описаны требования к формированию корпоративной налоговой политики и механизм её реализации. Этапы формирования налоговой политики не были раскрыты.

Актуальным и не совсем проработанным остается вопрос по механизму формирования налоговой политики на микроуровне. Имеются различные подходы.

Е.С. Тютюнникова [206] предложила алгоритм в выработке налоговой политики предприятия, состоящий из четырех этапов (рис. 1.6).



Рисунок 1.6 – Алгоритм формирования налоговой политики предприятия, рекомендованный Е.С. Тютюнниковой [206]

На первом этапе автор предлагает провести мониторинг внешней и внутренней среды, в которой приходится осуществлять свою деятельность предприятию. Результаты анализа позволят сформулировать цель налоговой политики и задачи, которые призваны конкретизировать целевую установку. На четвертом этапе должностным лицам важно правильно идентифицировать и в дальнейшем эффективно применить методический инструментарий реализации налоговой политики. И.В. Криштопа [112] также придерживается этой позиции, рассматривая формирование налоговой политики предприятия.

Е.Г. Дедкова [70] моделируя эффективную налоговую политику для сельхозтоваропроизводителей, также выделила четыре этапа в её создании (рис. 1.7). Этому же алгоритму придерживается Н.С. Барчинова [18]. В отличие от Е.С. Тютюнниковой [206] указанные авторы каждому этапу присвоили свое название: I этап – организационно-подготовительный, II этап – исследовательский, III этап – планово-разработочный, IV этап – основной.

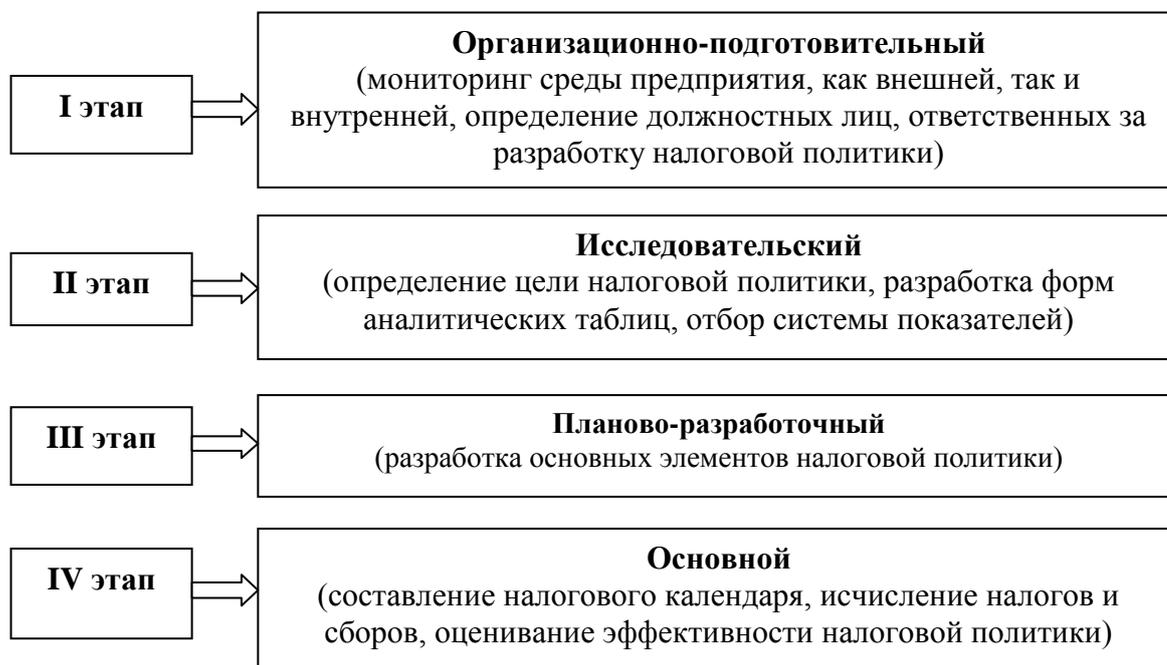


Рисунок 1.7 – Алгоритм разработки налоговой политики предприятия, рекомендованный Е.Г. Дедковой [70]

Поскольку, как считает Т.В. Наконечная [148-149], процесс формирования налоговой политики является весьма трудоёмким, она выделила пять этапов при её разработке (рис. 1.8). При этом она обратила внимание на несколько важных моментов, которые нужно учесть при выработке налоговой политики. Во-первых, это соблюдение регулятивов о налогах и сборах, которое позволит избежать споров с налоговыми органами и снизит налоговый риск при уплате налоговых платежей. Во-вторых, попытаться достичь оптимальной пропорции между темпами роста производства продукции и минимизацией налогов. В-третьих, если есть возможность, нужно воспользоваться законно установленными налоговыми льготами. В-четвертых, в случае изменения налогового законодательства, своевременно актуализировать применяемую налоговую политику. В-пятых, не забывать о планировании налоговых платежей исходя из изменяющихся параметров функционирования организации, а также организовать и осуществлять внутренний контроль над выполнением налоговой политики.



Рисунок 1.8 – Алгоритм выработки налоговой политики предприятия, рекомендованный Т.В. Наконечной [148]

При разработке налоговой политики, руководству экономического субъекта нужно придерживаться определенных исходных положений, т.е. принципов и довести их до специалистов, которые будут её реализовывать (табл. 1.6).

Таблица 1.6 – Основополагающие принципы формирования налоговой политики коммерческой организации

Принципы	Авторы			
	Абрамов В.Ю. [1]	Коростелкина И.А. [109]	Борисейко Ю.В. [29]	Авторский подход
Принцип законности	+	+	+	-
Принцип учетно-информационного обеспечения	-	+	-	-
Принцип оптимальности	+	+	+	-
Принцип разумности	+	+	-	-
Принцип единства стратегии и тактики	-	+	-	-
Принцип конфиденциальности	-	+	-	-
Принцип оперативности	-	-	+	-
Принцип оценивания налогового риска	+	-	-	-
Принцип своевременности и полноты уплаты налогов	+	-	-	-
Принцип своевременности, прозрачности и достоверности ведения налогового учета	+	-	-	-
Принцип открытости	+	-	-	-
Принцип осознанности и обоснованности	+	-	-	-
<i>Принцип сближения частных интересов и государственных целей (предложение автора)</i>	-	-	-	+
<i>Принцип эффективности (предложение автора)</i>	-	-	-	+
<i>Принцип ответственности должностных лиц за нарушение законодательства (предложение автора)</i>	-	-	-	+
<i>Принцип стабильности использования правил и предписаний налогового учета (предложение автора)</i>	-	-	-	+
<i>Принцип компетентности и профессионализма должностных лиц предприятия (предложение автора)</i>	-	-	-	+

В ходе исследования были изучены принципы, предлагаемые другими отечественными экономистами (В.Ю. Абрамов, И.А. Коростелкина, Ю.В. Борисейко) и дополнительно к ним предложены еще пять основополагающих допущений.

При формировании налоговой политики следует придерживаться принципа сближения частных интересов и государственных целей, поскольку нарушение этой гармонии может привести к налоговым санкциям и как результат, получению убытков. Реализация предложенного принципа возможна через такие инструменты налоговой политики, как инвестиционные налоговые льготы и освобождения, предусмотренные регулятивами о налогах и сборах.

Принцип эффективности означает, что при формировании налоговой политики нужно исходить из того, что цель предприятия – это получение прибыли, а в стратегическом плане – это приращение его рыночной стоимости, поэтому нужно не минимизировать налоговые платежи, а их оптимизировать, используя законно установленные способы. Другими словами, нужно достичь максимальной выгоды при минимальных налоговых издержках.

Принцип ответственности должностных лиц за нарушение законодательства предполагает, что предприятие как налогоплательщик и их должностные лица несут ответственность за совершенные правонарушения или ненадлежащее исполнение служебных обязанностей в области налогообложения: налоговую, дисциплинарную, административную и уголовную.

Принципы последовательности применения норм и правил налогового учета предполагает, что при подготовке налоговой политики, нужно исходить из того, что те правила, которые руководство задекларирует, необходимо применять методично от одного отчетного периода к другому.

Принцип компетентности и профессионализма должностных лиц предприятия предполагает использование ими приобретенных знаний и умений, обеспечивающих качественное выполнение ими своих обязанностей.

Профессор И.А. Коростелкина предложила требования к разработке налоговой политики: достаточная степень законодательной реализации условий налоговой вариативности; правоустанавливающее категорирование

положений налоговой стратегии; немедленное извещение экономических субъектов о предлагаемых новациях; возможность отбора элементов налога, создающих индивидуальную налоговую нагрузку субъекта [109].

Под требованиями, обычно понимают, совокупность утверждений относительно атрибутов, свойств или качеств чего-либо, а мы, в частности, говорим о налоговой политике экономического субъекта, то к требованиям, которые нужно выполнять при её разработке следует отнести:

- соблюдение российского и международного законодательства в сфере налогообложения;
- следование правовой позиции, подготовленной на основании актуальной судебной практики, разъяснений Минфина и ФНС России;
- следование принципам формирования налоговой политики;
- соблюдение этических норм профессионального поведения;
- формирование налоговой политики исходя из рискованности деятельности организации;
- определение вероятности наступления риска и характера его ущерба объективным или субъективным методом;
- рациональное формирование налоговой политики, на основе условий функционирования и размеров организации, а также исходя из связи затрат на её разработку с эффективностью её реализации;
- применение профессионального суждения, т.е. совокупности знаний, умений и навыков;
- обязательное применение разработанной налоговой политики для всех обособленных подразделений организации.

Поскольку в методический инструментарий налоговой политики с позиции её эффективности входит оценка, многие отечественные экономисты предлагают систему показателей, с помощью которых можно произвести оценивание работы команды специалистов, занимающихся её разработкой и реализацией. Это объясняется тем, что успешно реализованная налоговая политика – это результат работы целой команды, а также

успешного воплощения в жизнь административных решений в области налогообложения.

Обзор научных работ, посвященных теме нашего исследования, позволил сделать вывод, что в целях оценивания налоговой политики применяются показатели налоговой нагрузки и эффективности налогообложения (табл. 1.7).

Таблица 1.7 – Индикаторы, предлагаемые экономистами для оценки эффективности налоговой политики экономического субъекта

Индикаторы	Долгих И.Н. [76]	Коростелкина И.А. [109]	Дедкова Е.Г. [70]	Филибокова Л.Ю. [216]	Цыганкова Ю.С. [221]	Мухамедзянов К.З. [143]	Шальнева М.С. [232]	Чернова М.В. [228]	Гордеева О.В. [62-63]	Бухадеева Н.В. [39]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Налоговая нагрузка	+	+				+	+	+	+	+
Общий коэффициент эффективности налогообложения	+		+	+	+	+	+	+	+	
Коэффициент налоговой платежеспособности	+									
Коэффициент льготного налогообложения	+	+	+			+	+	+	+	
Коэффициент эффективности налогового льготирования	+	+				+	+	+	+	
Коэффициент льготного инвестирования		+				+				
Коэффициент эффективности налогообложения доходов от обычных видов деятельности				+						
Коэффициент эффективности налогообложения затрат				+						
Коэффициент эффективности налогообложения совокупных доходов				+						
Коэффициент налоговой эффективности по прямым налогам	+									
Коэффициент денежного изъятия при уплате налогов						+				
Коэффициент тяжести налогового бремени						+				
Коэффициент налогообложения цены		+				+	+	+	+	
Коэффициент налогообложения затрат		+	+			+	+	+	+	+
Коэффициент налогообложение прибыли		+	+			+	+	+	+	+
Коэффициент налоговой экономии		+						+		
Коэффициент реальной доходности		+								
Коэффициент налогообложения до проведения проверки							+	+		
Коэффициент налогообложения после проведения проверки							+	+		

Продолжение таблицы 1.7										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Коэффициент налоговой нагрузки на финансы									+	
Коэффициент налоговой нагрузки на условно чистый денежный поток										+
Коэффициент налоговой нагрузки на собственный капитал									+	
Коэффициент налогового эффекта					+					
Доля налоговых отчислений в добавленной стоимости	+									
Доля косвенных налогов в добавленной стоимости	+									
Доля косвенных налогов в выручке	+			+						
Доля прямых налогов в выручке	+									
Доля прямых налогов в добавленной стоимости	+									
Минимальный уровень денежных активов, обеспечивающих текущую налоговую платежеспособность	+									
Процентное распределение переменных и постоянных налоговых издержек	+									
Налогоёмкость продажи продукции		+	+	+		+			+	
Относительная экономия (перерасход) суммы налоговых платежей				+						
Удельная эффективность оптимизации налоговой политики				+						
Обобщающий показатель оценки эффективности налоговой политики				+						
Показатель рациональности налоговой политики					+					

Анализ существующих методов, используемых при оценке эффективности налоговой политики экономического субъекта, свидетельствует, что их можно подразделить на две группы: 1) показатели, характеризующие эффективность налогообложения в ходе реализации выбранной политики; 2) показатели, характеризующие эффективность самой налоговой политики.

Считаем, что при оценке эффективности сформированной и реализованной налоговой политики компании нужно ввести дополнительно показатели, характеризующие рискованность в сфере налогообложения, речь о которых пойдет в п. 2.1 диссертационной работы.

Таким образом, концептуальный подход к разработке и реализации корпоративной налоговой политики включает в себя сущность налоговой политики, её цель, задачи, принципы и требования к ней (рис. 1.9).

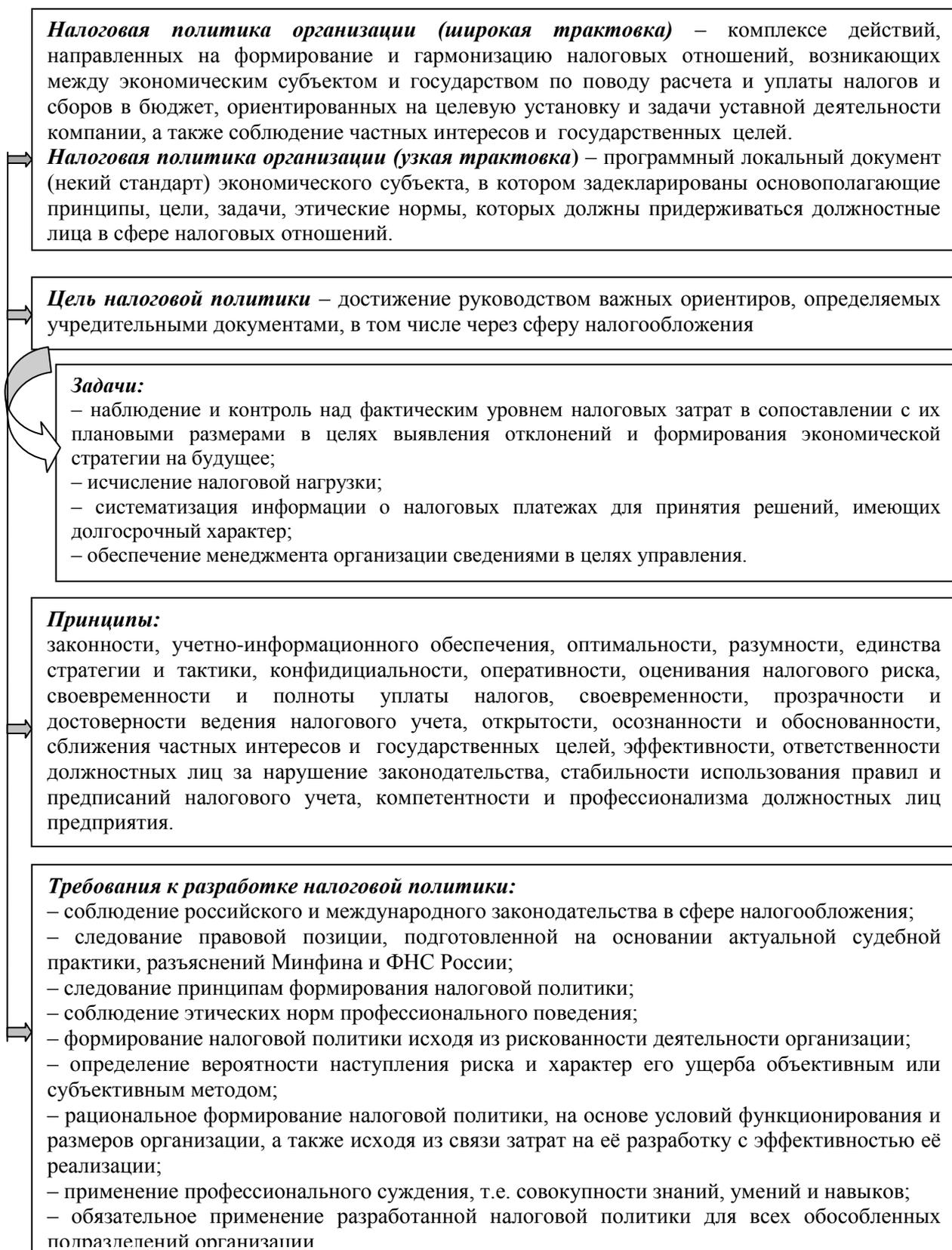


Рисунок 1.9 – Концепция налоговой политики коммерческой организации на основе на риск-ориентированного подхода

Таким образом, анализ системы научных знаний, позволил сделать следующие умозаключения:

– обзор специальной литературы по теме исследования свидетельствует, что имеется не так много работ, посвященных концептуальным подходам к разработке и реализации корпоративной налоговой политики. В данной научной области не сложилась окончательно система взглядов на налоговую политику предприятия, алгоритм её формирования и принципы построения;

– высказан концептуальный подход к разработке и реализации корпоративной налоговой политики, включающий в себя сущность налоговой политики, её цель, задачи, принципы и требования к ней. Были исследованы принципы формирования налоговой политики компании и дополнительно к существующим, предложено добавить еще пять основополагающих допущений: принцип сближения частных интересов и государственных целей; принцип эффективности; принцип ответственности должностных лиц за нарушение законодательства; принцип стабильности использования правил и предписаний налогового учета; принцип компетентности и профессионализма должностных лиц предприятия.

### 1.3 Применение риск-ориентированного подхода при формировании корпоративной налоговой политики

Происходящие в современном мире инновационные преобразования экономических отношений, глобализация и слияние бизнес-структур, изменения рыночных параметров, выравнивание условий налогообложения, а также дальнейшее развитие системы налогового администрирования со стороны государства, заставляют менеджмент компаний принимать в свой арсенал новые подходы к формированию корпоративной налоговой политики. В частности, перед руководством экономического субъекта собственники бизнеса ставят задачи по изучению опыта налоговых проверок со стороны фискальных органов и внедрению применяемых ими инструментов в процесс управления организацией.

С 2015 года в законодательстве РФ появился новый метод организации проверок, базирующийся на риск-ориентированном подходе. Согласно п. 2 ст 8.1 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ [210] риск-ориентированный подход представляет собой методический инструментарий, позволяющий организовать и провести государственный контроль, при котором в предусмотренных законом случаях выбор интенсивности проведения мероприятий по контролю, профилактике нарушения обязательных требований определяется отнесением деятельности предпринимателей и (или) используемых ими при осуществлении такой деятельности производственных объектов к определенной категории риска либо определенному классу опасности.

В целях реализации требований закона Правительством РФ [175] был утвержден перечень видов федерального, регионального и муниципального государственного контроля, в отношении которых в обязательном порядке должен применяться подход, основанный на идентификации риска. Например, на федеральном уровне в список попали государственный пожарный надзор, контроль в области связи, миграции, безопасности дорожного движения, земельный надзор и др.

Риск-ориентированный подход в финансовом менеджменте стал широко применяться с 2003 года и до сегодняшнего дня является весьма актуальной и интересной темой для исследования. Прежде всего, это было связано с внедрением в предпринимательскую деятельность методического инструментария, который давно уже используется в зарубежных компаниях. Риск-менеджменту посвятили свои труды многие отечественные экономисты: И.С. Бенедис [22], Е.А. Мамий и М.А. Байбуртян [130], М.А. Муханова и А.М. Кабешева [142] и др.

Рассмотрим, что означает риск-ориентированный подход, поскольку обзор научной литературы свидетельствует, что многими исследователями, этот феномен воспринимается с двух точек зрения. Более широкая трактовка сводится к оценке рисков, которая может осуществляться специально

созданным департаментом в целях перераспределения средств и разумного их сокращения. Другая группа экономистов рассматривает подход как деятельность по контролю и надзору над объектами, охраняемыми законами.

Свою позицию на счет риск-ориентированного подхода высказывают многие авторы. Е.А. Мамий, М.А. Байбуртян считают, что данный подход способствует усилению внимания финансовой службы на оценивании бизнес-процессов, являющихся для компании главными факторами неопределенности [130]. По мнению В.Ю. Барашьян, С.В. Верещага использование инструмента риск-менеджмента позволяет достичь эффективности работы в целом [17]. М.А. Муханова, А.М. Кабешева заключают, что «риск-ориентированный подход становится новой управленческой парадигмой, охватившей не только сферу государственного регулирования и контроля, но и постепенно внедряемой в деятельность организаций нефинансового сектора» [142].

Как было сказано ранее, риск-ориентированный подход стал внедряться впервые в государственном управлении. Так, например, А.В. Варнавский считает, что в настоящее время «риск-ориентированный подход – это метод оптимизации государственного контроля» [51]. По мнению А.А. Пешковой, А.М. Кабешевой «риск-ориентированный подход (РОП) – это новая государственная концепция, согласно которой фискальные органы осуществляют мониторинг деятельности предприятий не по «сплошному» принципу, а в соответствии с установленной «рисковой» классификацией» [164].

Этот подход в своей работе оперативно внедрили налоговые органы, что настоятельно потребовало пересмотра методического инструментария в формировании налоговой политики на микроуровне. Перед руководством компаний встала непростая задача – при разработке корпоративной налоговой политики учитывать риски и отраслевые особенности своего функционирования. Поэтому научный интерес вызывает дальнейшее исследование системы представлений, идей или принципов, раскрывающей

существенные свойства и закономерные связи между субъектами по поводу разработки налоговой политики организации, консолидирующей в себе элементы, способствующие минимизации налоговых рисков. Что в свою очередь подтолкнуло отечественных ученых направить свои усилия на исследования в этой направлении. Нужно отметить труды таких ученых, как Г.А. Артеменко, А.В. Варнавского, А.А. Герб, Р.Д. Давудгаджиевой, О.Я. Егоровой, Е.Н. Захаровой, Р.Р. Кильметовой, Х.Г. Климатова, А.А. Пешковой, А.М. Кабешевой и т.д.

Каждый из перечисленных авторов говорит о сущности и значимости данного подхода не только для государства в целом, но и для экономических субъектов, осуществляющих деятельность в различных сферах и отраслях экономики.

Р.Д. Давудгаджиева заключает, что «риск-ориентированный подход в налоговом контроле представляет собой динамический и структурированный процесс, направленный на систематическое выявление и анализ рисков, изучение поведения налогоплательщиков с целью последующего определения вариантов минимизации рисков и их «лечения» [67].

О значимости оценки степени возможной налоговой угрозы со стороны государства высказываются отдельные экономисты, поскольку используя данную парадигму на практике, можно достичь эффекта в сборе налоговых платежей. Так, например, по мнению А.И. Соловьева реализуя базовую концепцию внедрения риск-ориентированного подхода в налоговой сфере можно минимизировать риск нанесения вреда интересам государства в результате нежелания платить налоги [195].

Метод с позиции оценивания риска в налоговой сфере для организаций-налогоплательщиков также может привести к положительным моментам. Р.Р. Кильметова, Х.Г. Климатов [97] делают вывод, что применение риск-ориентированного подхода налоговой службой выгодно как субъектам предпринимательской деятельности (добросовестные налогоплательщики автоматически исключаются из потенциальных

претендентов на проведение проверки с выездом на место), так и непосредственно самой налоговой службе (за счет уменьшения количества таких проверок уменьшается нагрузка на налоговые органы, в связи, с чем повышается эффективность налогового администрирования). Как считают А.А. Пешкова, А.М. Кабешева новый подход является многообещающим и удобным для бизнесменов, но он должен быть понятным и прозрачным для налогоплательщиков [164].

По мнению Е.Н. Захаровой, С.К. Содномовой риск-ориентированный подход администрировании налоговых платежей позволяет успешно реализовать задачи налоговой политики государства – повысить эффективность налоговых проверок и сократить количество выездных проверок, поскольку способствует без повышения налоговой нагрузки увеличить собираемость налогов, способствует преобразованию архитектуры взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков [86].

Действительно, реформирование работы налоговых органов, внедрение в их деятельность нового инструментария, а также информационных технологий позволило достичь эффективности их работы. Изменение качества проведения налогового контроля с применением риск-ориентированного подхода повлияло на показатели результативности выездных и камеральных проверок (табл. 1.8).

Приведенные в табл. 8 данные показывают, что на протяжении трех последних лет происходит снижение количества камеральных проверок. По сравнению с 2018 годом уменьшение составила 9,43%. Такое сокращение можно объяснить, среди прочего, и уменьшением численности предпринимателей, желающих вести бизнес. Кроме того, мы наблюдаем, и уменьшение количества проводимых выездных проверок. Например, в 2017 г. было проведено 19 388 обследований с выездом на место, а в 2020 г. их число сократилось на 13 245, или на 68,32 %, и составило 6 143 проверок.

Анализ эффективности контрольных мероприятий налоговых органов свидетельствует, что на протяжении двух последних лет, результативность

камеральных проверок находится примерно на одинаковом уровне, в 2019 г. – 3,90%, в 2020 г. – 3,88%, но вместе с тем, значительно снизилась по сравнению с 2017г. и 2018 г. Такую же картину мы наблюдаем и в отношении результативности выездных налоговых проверок.

Таблица 1.8 – Информация о результативности налоговых проверок в Российской Федерации<sup>4</sup>

Показатели	2017г.	2018г.	2019г.	2020г.
Количество проведенных камеральных проверок, ед.	55 859 332	67 889 986	62 802 102	61 490 686
Количество нарушений, выявленных в ходе проверок, ед.	3 014 158	3 530 186	2 447 065	2 383 741
Начислено дополнительно в ходе проверок, тыс. руб.	61 599 442	55 610 833	37 743 315	52 481 228
из них налогов, тыс. руб.	41 852 538	36 634 573	21 528 661	35 245 463
Удельный вес эффективных проверок, %	5,40	5,20	3,90	3,88
Суммы, начисленные дополнительно на одну результативную проверку, тыс. руб.	20,44	15,75	15,42	22,02
Количество проведенных выездных проверок, ед.	19 388	14 167	9 332	6 143
Количество нарушений, выявленных в ходе проверок, ед.	19 131	13 847	8 975	5 869
Начислено дополнительно в ходе проверок, тыс. руб.	309 782 596	314 772 113	298 523 811	194 923 621
из них налогов, тыс. руб.	221 406 633	222 686 806	210 275 630	134 790 568
Удельный вес эффективных проверок, %	98,67	97,74	96,17	95,54
Суммы, начисленные дополнительно на одну результативную проверку, тыс. руб.	16 192,70	22 732,15	33 261,71	33 212,41

Как было отмечено выше, новый подход, применяемый в налоговом контроле, базируется на оценивании риска, под которым, как правило, понимают вероятную опасность, действия наугад, ориентированные на положительный результат.

<sup>4</sup> Составлено автором на основе статистических данных сайта ФНС России: [https://www.nalog.gov.ru/rn01/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/7401502/](https://www.nalog.gov.ru/rn01/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7401502/)

Постановлением Правительства РФ от 17.08.2016 № 806 [175] установлено шесть классов опасности (категорий риска), к которым может относиться субъект контроля (рис. 1.10). От этого зависит частота плановых проверок, т.е. чем меньше вероятность нарушений, тем меньше контроля со стороны государственных органов.



Рисунок 1.10 – Виды риска и классов опасности, применяемые в ходе государственного контроля (надзора)

Учет и анализ рисков при формировании корпоративной налоговой политики с учетом отраслевых особенностей требует дальнейших научных исследований, что будет предпринято в п. 2.2 диссертационной работы.

Проведенное исследование позволило сделать следующие заключения:

– безусловно, новации, используемые налоговыми органами в ходе налогового контроля, потребовали пересмотра подходов в формировании и реализации налоговой политики компаниями. При её разработке нужно использовать риск-ориентированный подход, при выборе стратегии и тактики своего поведения в налоговой сфере во внимание нужно принимать рискованность своей деятельности, которая зависит от сферы деятельности и географического сегмента. Кроме того, важно управлять налоговым риском, которому подвержена деятельность организации в ходе взаимоотношений с налоговыми органами в результате мероприятий налогового характера;

– для оценивания налогового риска может применяться его ранжирование следующим образом:

1) возможности его выявления (претензии налогового органа возможны) – эксперты могут оценить риск в диапазоне от одного до пяти с учетом возможных ситуаций, приводящих к появлению риска, которые могут быть выявлены в ходе налоговых проверок;

2) возможности поражения налогоплательщика при решении налогового конфликта в досудебном порядке или в суде – эксперты могут оценить риск также в диапазоне от одного до пяти в зависимости от обстоятельств дела и сложившейся арбитражной практики.

К оцениванию вероятности возникновения рисков события должны привлекаться юристы, экономисты, бухгалтеры, обладающие соответствующими компетенциями. После проведения этой процедуры определяется уровень риска.

## 2 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ КОРПОРАТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА

### 2.1 Методический инструментарий формирования корпоративной налоговой политики

Развитие научно-методического обеспечения процесса разработки налоговой политики коммерческой организации может привести к снижению воздействия внешней среды на тактику и стратегию её деятельности, а также добиться некоторой гармонии между фискальной и регулирующей функциями налогов.

В современном мире инновационных преобразований экономических отношений, происходящих глобализации и слияний бизнес-структур, а также изменяющихся условий налогообложения и развития налогового администрирования налоговая политика компании признается одним из перспективных направлений совершенствования внутрикорпоративной управленческой системы и действенным инструментом при решении управленческих задач в сфере налогообложения. Прежде всего, налоговая политика для предприятия необходима для эффективного потребления финансовых средств. Поскольку через администрирование основных элементов налоговой политики можно достичь экономии ресурсов, которые могут быть направлены на модернизацию производства, погашение обязательств перед кредиторами, выполнение социальных программ.

Налоговая политика коммерческой организации, в первую очередь, должна обеспечивать наиболее благоприятные налоговые выплаты в бюджетную систему страны, соблюдая гармонию между частными интересами настоящих инвесторов и целями государства. Предприятия могут выступать налогоплательщиками достаточно большего количества налогов, в зависимости от применяемых систем налогообложения. Важно по каждому налогу разработать комплекс мероприятий по выбору объекта

налогообложения, расчету налоговой базы и отбору варианта налоговых платежей, соответствующего критерию оптимальности.

Корпоративная налоговая политика представляет собой программный локальный документ (некий стандарт) экономического субъекта, в котором задекларированы основополагающие принципы, цели, задачи, этические нормы, которых должны придерживаться должностные лица в сфере налоговых отношений. Налоговая политика включает в себя определенные действия и методический инструментарий, включая учетную политику в целях налогового учета, законодательно обязательную для всех организаций-налогоплательщиков.

В связи с этим, корпоративную налоговую политику можно воспринимать как внутрикорпоративный способ действий по управлению налоговым процессом, отбор вариантов оптимальной комбинации подлежащих уплате налогов и модели налогообложения. Важно помнить, что цель предпринимательской деятельности коммерческой организации – это получение экономической выгоды в виде прибыли. Но не все экономические субъекты с этой задачей справляются (табл. 2.1).

Таблица 2.1 – Информация о финансовом результате деятельности коммерческих организаций в РФ (без субъектов МП) (млрд. руб.)<sup>5</sup>

Годы	Разность между прибылями и убытками	В % к периоду прошлого года	Прибыль	Уд. вес прибыльных компаний, %	Убыток	Уд. вес убыточных компаний, %
2010	6 331	144,1	7 353	70,1	1 022	29,9
2011	7 140	114,2	8 794	70,0	1 654	30,0
2012	7 824	110,8	9 213	70,9	1 389	29,1
2013	6 854	82,7	9 519	69,0	2 665	31,0
2014	4 347	68,2	10 465	67,0	6 118	33,0
2015	7 503	173,6	12 654	67,4	5 151	32,6
2016	12 801	157,0	15 823	70,5	3 022	29,5
2017	9 037	69,5	14 079	68,1	4 042	31,9
2018	12 400	159,6	18 332	66,9	5 932	33,1
2019	16 633	127,7	20 606	67,5	3 973	32,5
2020	12 421	76,5	17 758	70,6	5 337	29,4

<sup>5</sup> Таблица составлена на основе данных Росстата: <https://rosstat.gov.ru/folder/11192?print=1>

Доля нерентабельных предприятий на протяжении последнего десятилетия варьирует от 29,1% до 33,1%, т.е. в среднем составляет около 30%.

Сегодня не секрет, что у предпринимателей нет особого желания платить налоги. Поэтому перед менеджментом ставится задача – сформировать такую налоговую политику, которая бы способствовала оптимизации налогообложения и, как следствие, приводила к снижению налоговых платежей.

Корпоративная налоговая политика представляет собой совокупность таких элементов, как налоговый и бухгалтерский учет, налоговый анализ, налоговое планирование, налоговое регулирование и внутривозвратный налоговый контроль, все перечисленные слагаемые связаны между собой и активно интегрируют друг с другом (рис. 2.1).

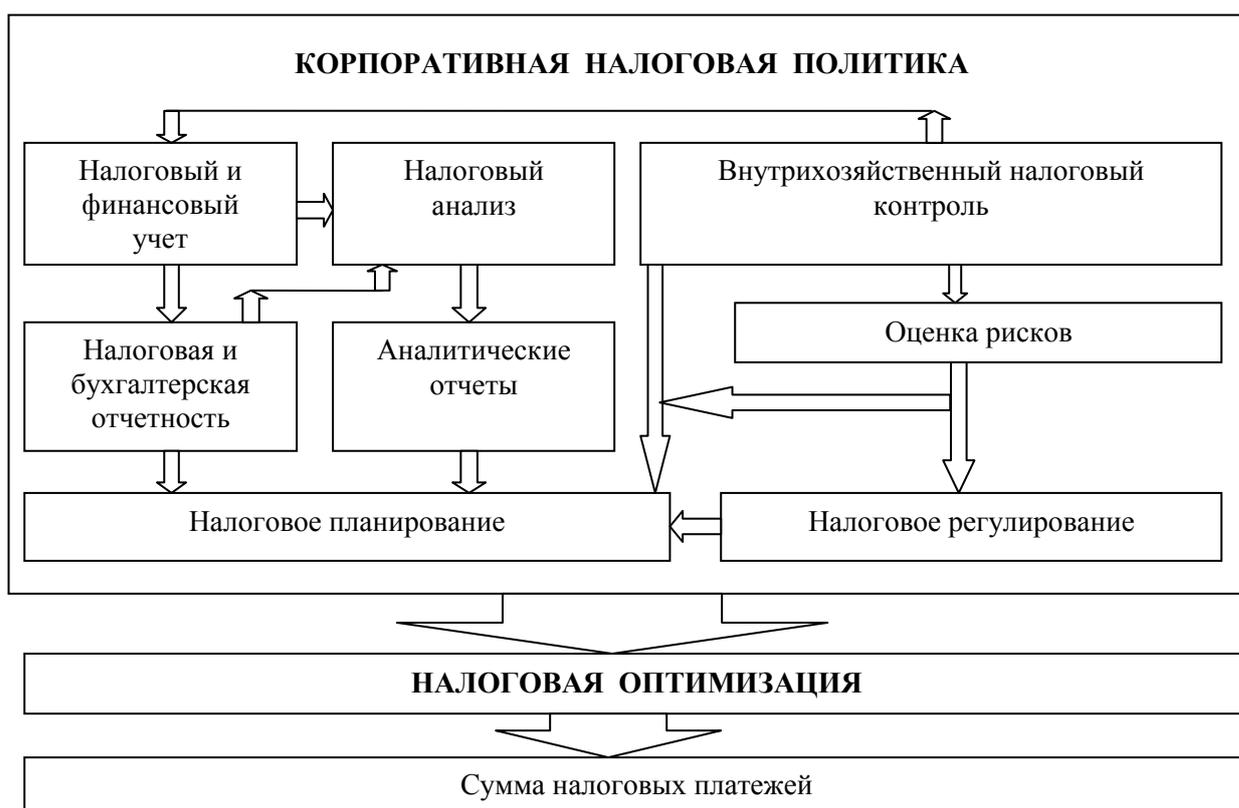


Рисунок 2.1 – Слагаемые элементы налоговой политики коммерческой организации

Важным слагаемым налоговой политики организации является налоговое планирование, которое позволяет через применение выгодных вариантов налогообложения минимизировать налоговые издержки. Речь идет об оптимизации налогов с помощью законно установленных способов и приемов налогообложения.

Только через оптимальное распределение средств, в том числе направленных на уплату налогов, можно добиться наличия идеального соотношения оборотных и внеоборотных активов, усилить финансовую устойчивость компании, увеличить возможности для стратегического развития и финансового благополучия организации. В ходе налогового планирования разрабатываются и применяются на практике законные схемы снижения налоговых издержек.

Осуществляя налоговое планирование, менеджмент основывается на данных налогового и бухгалтерского учетов и налоговой и бухгалтерской отчетности, а также сведений, полученных в ходе налогового анализа и отражаемых в аналитических отчетах. При прогнозировании налоговых платежей учитываются материалы, получаемые в ходе осуществления внутрихозяйственного контроля.

Налоговый анализ следует проводить на регулярной основе, поскольку важно диагностировать изменения в налоговых обязательствах, их возникновение и погашение, образование просроченной задолженности. В ходе аналитического исследования нужно определять налоговую нагрузку организации, её динамику, производить её сравнение со средней величиной по отрасли, извещать о возможных налоговых правонарушениях.

Информационной базой налогового анализа служат данные налогового и бухгалтерского учетов, налоговая отчетность в виде налоговых деклараций и расчетов авансовых платежей, бухгалтерская отчетность.

Анализ налоговых платежей, являющийся элементом налоговой политики организации, помогает менеджменту осуществлять не только налоговое планирование, но и является действенным инструментом в

повышении налоговой дисциплины и укреплении финансовой устойчивости компании.

Успешная реализация налоговой политики на микроуровне невозможна без организации и осуществления внутривоздейственного налогового контроля, основные задачи которого изображены на рис. 2.2.

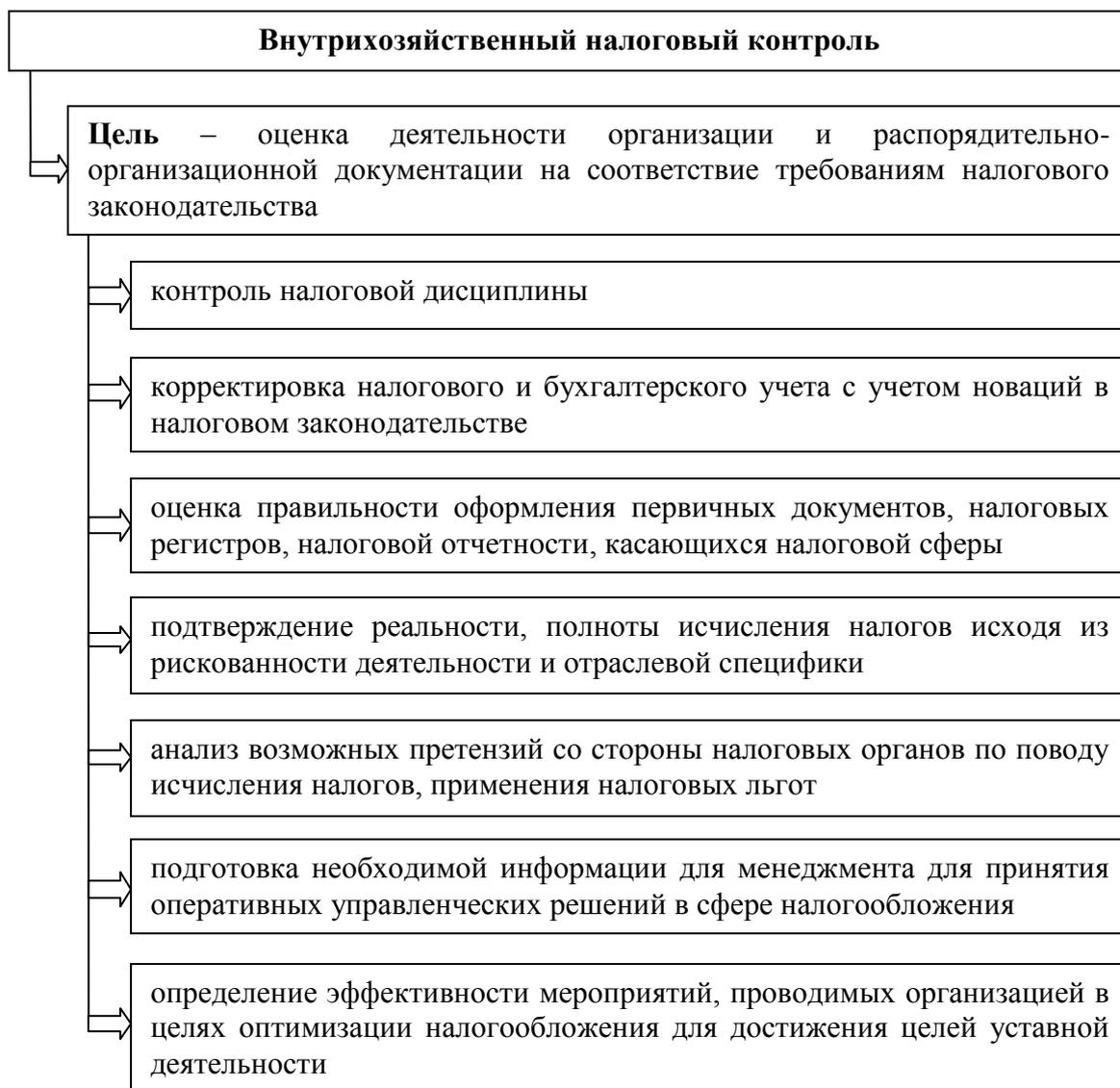


Рисунок 2.2 – Цель и задачи внутривоздейственного налогового контроля

Считается, что эффективность внутривоздейственного налогового контроля можно добиться ни через увеличение количества проверенных операций, а посредством улучшения его качества. Во-первых, нужно придерживаться определенных принятых в организации учетных принципов,

которые позволяют не нарушать налоговое законодательство и выработать правильные управленческие решения в части его исполнения. Указанные основополагающие допущения (принципы) позволяют сформировать основные долгосрочные цели и задачи в части налогообложения при осуществлении различных сделок и операций. Эти принципы должны найти свое отражение и в учетной политике организации в целях налогообложения.

Чтобы оценить деятельность организации и распорядительно-организационную документацию на соответствие требованиям налогового законодательства, менеджмент должен быть в полной мере обеспечен нормативно-правовой и информационной базой, которая регулирует объект проверки (рис. 2.3).

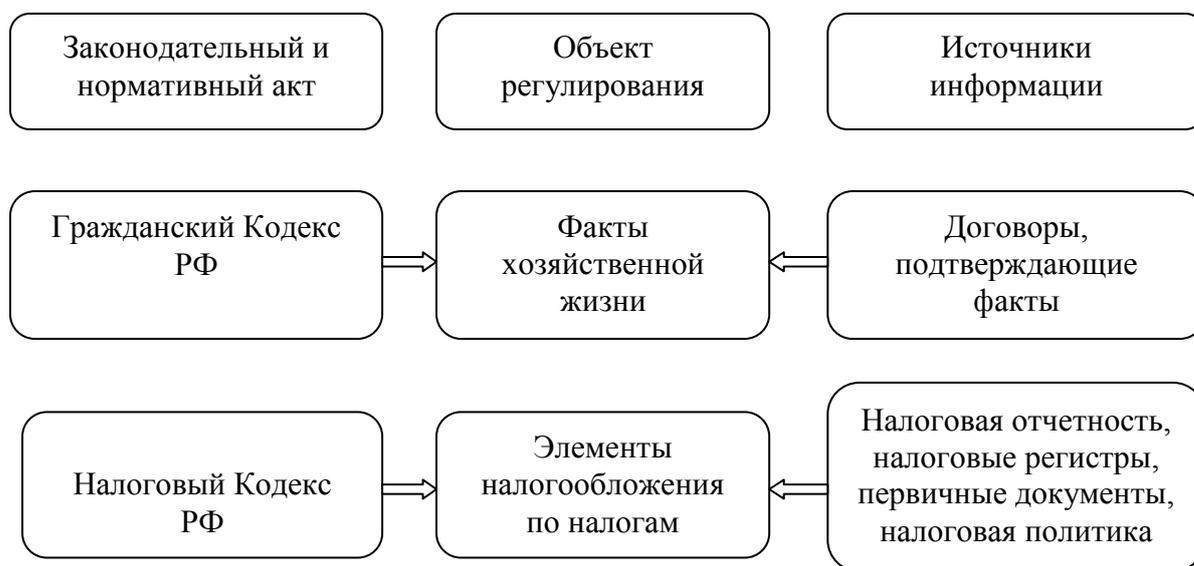


Рисунок 2.3 – Нормативное и информационное обеспечение внутрихозяйственного налогового контроля

Прежде всего, руководство компании должно использовать внутренние источники информации, которые необходимы при проверке налоговых отношений. К ним можно отнести: хозяйственные договоры, трудовые договоры, приказы, распорядительные акты, первичные документы, например, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, платежные

документы, авансовые отчеты и др., налоговая отчетность, налоговые регистры.

Чтобы внутривозвратный налоговый контроль показал свою эффективность, нужно правильно выбрать методический инструментальный проверки в соответствии с теми задачами, которые нужно выполнить для достижения её целевой установки. Для этого необходимо разработать методические рекомендации, в которых задекларировать контрольные процедуры (табл. 2.2).

Таблица 2.2 – Контрольные процедуры внутривозвратного налогового контроля

Контрольные процедуры	Сущность контрольной процедуры
Арифметическая проверка	применяется при подтверждении арифметических подсчетов подлежащих к уплате налогов
Подтверждение	используется при получении сведений о налоговых обязательствах
Нормативная проверка	применяется при установлении соответствия деятельности организации и распорядительно-организационной документации требованиям налогового законодательства
Формальная проверка	используется при проверке наличия документов
Запрос	применяется при запросе информации, необходимой для мониторинга и анализа
Аналитическая проверка	предполагает анализ объектов контроля
Правовая оценка договоров	используется для оценки законности сделок

Внутривозвратный налоговый контроль может реализовываться через совокупность таких мероприятий, как оценивание результативности налогового учета, проведение постоянного наблюдения за процессами, связанными с начислением и уплатой налогов, их анализ и обобщение сведений о налоговых издержках, проверка коммуникаций менеджмента компании с представителями налоговых органов.

Можно заключить, что налоговый контроль на предприятии одновременно выполняет несколько функций: организационную, контрольную и информационную. В ходе осуществления налогового

контроля у руководства экономического субъекта появляется информация о величине налоговых обязательств, возникших и погашенных, что может служить базой для принятия соответствующих управленческих решений. Важным слагаемым внутривозрастного налогового контроля является процесс оценки рисков, сопровождающих бизнес предпринимателей. Прежде всего, речь идет о налоговом риске, который сопряжен с уплатой или неуплатой налогов и сборов. Более подробно данный вопрос будем рассмотрен в п. 2.2 диссертационной работы.

Процесс оценивания налогового риска можно назвать одним из ключевых в налоговом контроле, поскольку он предоставляет информацию, которая в дальнейшем используется в ходе налогового планирования.

Инструментом гармонизации между налоговым планированием и контролем является налоговое регулирование, поскольку оно позволяет выбрать вариант прогноза по ресурсам, с помощью которого впоследствии возможно определить инструментарий по контролю над планом. В связи с этим, только благодаря налоговому планированию и регулированию можно достичь оптимального размера доходов и расходов в целях налогообложения, а также получения прибыли.

Проведенное исследование позволило заключить, что все слагаемые налоговой политики организации образуют систему и находятся в тесных отношениях и взаимной зависимости, обусловленности, возникающих в процессе её разработки. Сама налоговая политика представляет собой некий стандарт экономического субъекта, в котором задекларированы основополагающие принципы, цели, задачи, этические нормы, которых должны придерживаться должностные лица в сфере налоговых отношений. Основной целевой установкой налоговой политики должно стать достижение руководством важных ориентиров, определяемых учредительными документами, в том числе через сферу налогообложения.

Оценить эффективность налоговой политики в целом невозможно, без проведения оценки каждой её составляющей. Этот процесс можно

осуществить, применив совокупность количественных и качественных показателей, анализ которых был представлен в п. 1.2 диссертационной работы (рис. 2.4).

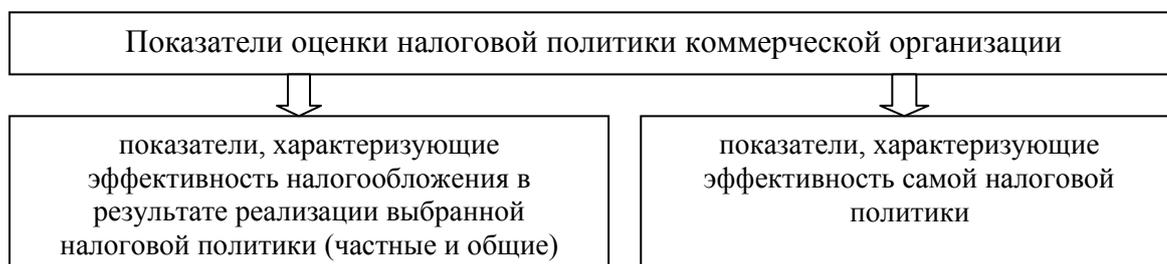


Рисунок 2.4 – Показатели, применяемые при оценке эффективности налоговой политики организации

К первой группе показателей относятся налоговая нагрузка, а также всевозможные коэффициенты, характеризующие эффективность налогообложения после внедрения политики организации в сфере налогообложения, например, единые показатели, такие как коэффициенты экономии по налогам, эффективности налогового обложения, налогоёмкости, налогового эффекта и др. К отдельным показателям можно отнести коэффициенты налогообложения, цены, затрат и прибыли, налоговых льгот, эффективности налогового льготирования и др.

Вторая группа показателей включает индикаторы, по которым можно судить об эффективности реализации самой налоговой политики, избранной экономическим субъектом. Например, это может быть показатель рациональности налоговой политики, рассчитываемый как дробь, где в числителе затраты по разработке налоговой политики, в знаменателе – сумма экономии по налогам. Обратным показателем является удельная эффективность оптимизации налоговой политики, предложенная Л.Ю. Филибоковой [216], рассчитываемая как отношение экономии на налогах к сумме затрат на оптимизацию налогообложения.

При оценивании налоговой политики организации важно правильно идентифицировать её налоговое поле, под которым понимается информация

обо всех элементах налогов, уплачиваемых организацией. По мнению Е.В. Чипуренко для каждой организации результатом анализа должно стать формирование собственного «уникального» налогового поля, учитывающего специфику его хозяйственной деятельности и включающего в себя только те обязательные платежи в бюджет, обязанности по уплате которых образуются у этого предприятия [229].

Считается, что правильно сформированная система показателей способна отразить соответствие тех или иных индикаторов соответствующему элементу налоговой политики организации, что в свою очередь помогает менеджменту компании выбрать нужные варианты оптимизации налоговых платежей. Кроме того, существующая совокупность показателей, используемая на практике, показывает фактическое состояние дела в сфере налогообложения, а также способна оказать положительное влияние на коммуникации между всеми элементами налоговой политики организации. Расчет и анализ показателей эффективности налогообложения в ретроспективе дают базу для прогнозных значений, налогового планирования на краткосрочную и среднесрочную перспективу. Поскольку налоговые платежи занимают достаточно большой удельный вес в затратах организации, любая экономия на налогах положительно влияет на финансовые показатели деятельности экономического субъекта.

Разработка, а в дальнейшем и применение налоговой политики на уровне предприятия способны вскрыть слабые и сильные стороны слагаемых элементов налогового менеджмента, производить оценку их результативности, которая, как правило, осуществляется на основе полученной суммы экономии на уплате налогов и стоимости затрат, понесенных на внедрение сформированной налоговой политики предприятия. При вскрытии явных упущений и недостатков, можно своевременно и оперативно вносить корректировки в принятую налоговую политику, отказаться от применяемых схем налогообложения, заменить их на более безопасные.

Чаще всего оценивать налоговую политику организации экономисты предлагают через расчет налоговой нагрузки, т.е. показатель, который способен определить эффективность функционирования системы налогообложения. Налоговая нагрузка определяется как на уровне государства, так и на микроуровне. В ходе нашего исследования, будет рассматриваться вопрос расчета налоговой нагрузки для предприятия. Для этого сначала обратимся к значению этого термина.

Обзор специальной литературы по теме исследования позволил сделать вывод о существовании разных вариантов трактовки данной дефиниции (табл. 2.3).

Таблица 2.3 – Суждения отечественных авторов в отношении термина «налоговая нагрузка»

Подходы	Суть подхода	Ф.И.О. авторов
I	Налоговая нагрузка – налоговое бремя	Демидова М.Г. [74], Кузнецова Д.А. [115], Мезенцева А.Е. [139], Филиппович Е.С. [214]
II	Налоговая нагрузка – совокупность всех налоговых обязательств экономического субъекта	Антонова О.В., Назаров Д.В. [13], Дедова О.В., Довыденко В.А. [72], Колесень Е.В. [102], Мезенцева А.Е. [139], Резвушкин С.В. [179], Рыбьянцева М.С., Струкова И.А. [181], Черноусова К.С. [227]
III	Налоговая нагрузка – обобщающая количественная и качественная характеристика воздействия налогов на финансовое положение компании	Бородина А.С. [31, 32], Кирина Л.С., Горохова Н.А. [99], Кузюкова В.В., Губернаторова Н.Н. [117], Черутова М.И., Трусевич Е.В., Константинова Н.С. [226], Чипуренко Е.В. [229, 230]
IV	Налоговая нагрузка – средство контроля и планирования параметров деятельности организации	Салькова О.С. [184]

В результате работы, направленной на повышение запаса знаний о налоговой нагрузке, было выявлено четыре подхода к её интерпретации.

Есть ученые, которые на микроуровне налоговую нагрузку отождествляют с соответствующим бременем, идентифицируя его как некую величину экономических лимитов, создаваемую отчуждением средств на

уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений потребления. Этой позиции придерживаются М.Г. Демидова [74], Д.А. Кузнецова [115], А.Е. Мезенцева [139], Е.С. Филиппович [214] и др.

Раскрыто содержание дефиниции «налоговая нагрузка» в Федеральном законе от 25.02.1999 № 39-ФЗ [209]. В законодательном акте используется термин «совокупная налоговая нагрузка», т.е. суммарная величина денежных средств, определяемая расчетным путем и причитающаяся к уплате в виде федеральных налогов (за исключением акцизов, НДС на товары, производимые на территории РФ) и страховых взносов (за исключением взносов в ПФ РФ) инвестором, воплощаемым инвестиционный проект, на день его начала субсидирования. В помощь инвесторам чиновниками из Правительства РФ была разработана соответствующая методика исчисления совокупной налоговой нагрузки (Постановление Правительства РФ от 23.06.2006 № 391 [174]).

Показатель налоговой нагрузки рассчитывают органы налогового контроля при решении вопроса о включении юридического лица в план выездных налоговых проверок (Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок») [176], а специалисты организаций прибегают к его исчислению в ходе проведения налогового анализа при формировании своей налоговой политики, а также, чтобы убедиться в том, попадает ли организация под выездную налоговую проверку.

Индикатор, характеризующий определенный минимум налогов, наряду с другими показателями свидетельствует о финансовом состоянии компании, соблюдении налоговой дисциплины. Прогнозировать налоговую нагрузку необходимо при разработке, обосновании и выборе инвестиционного проекта. Этим и объясняется упоминание понятия «налоговая нагрузка» в Федеральном законе от 25.02.1999 № 39-ФЗ [209]. Кроме того, при расширении и модернизации производства, введении новых производственных объектов, когда требуется составление бизнес-планом,

нужно не забывать о налоговых последствиях указанных операций, важно осуществлять расчет налоговой нагрузки, с учетом тех изменений, которые возможны в перспективе в налоговой сфере.

Вопрос налоговой нагрузки на микроуровне на протяжении последних двух десятилетий хорошо был освещен в специальной литературе. Проблемы исчисления налоговой нагрузки и пути их устранения нашли свое отражение в публикациях и диссертациях таких отечественных ученых, как Б.А. Аманжоловой и С.В. Степановой [10], А.С. Бородиной [31, 32], О.В. Дедовой и В.А. Довыденко [72], И.А. Демешевой [73], М.Г. Демидовой [74], Д.А. Кузнецовой [115], В.В. Кузюковой и Н.Н. Губернаторовой [117], И.А. Коростелкиной [110], Д.В. Лазутиной [120], А.Е. Мезенцевой [139], Т.К. Островенко [158], С.В. Резвушкина [179], М.С. Рыбьянцевой [181] и др.

Каждый из перечисленных авторов анализировал в своих трудах существующий методический инструментарий расчета нагрузки по налогам, вскрывая его плюсы и минусы, а также высказывал свое мнение по поводу его применения и предлагал свой вариант. Рекомендуемые методики отличаются составом налоговых платежей, включаемых в формулу расчета, методом признания налоговых издержек (метод начисления или кассовый метод), а также индикатором, с которым производится сравнение налогов.

Существуют противоположные взгляды по поводу состава налогов. Некоторые авторы против включения в базу налога на доходы физических лиц (НДФЛ), поскольку налогоплательщиком данного фискального платежа являются не организации, а физические лица. Этой позиции придерживаются Е.А. Кирова [100], О.М. Никулина [152], И.В. Суханова [199] и др.

По рекомендациям чиновников из ФНС России подоходных налог с физических лиц нужно принимать в расчет при вычислении налоговой нагрузки (Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ [176]). С этой точкой зрения согласны И.А. Коростелкина [109], М.И. Литвин [123], О.Е. Орлова [156, 157].

Включение страховых взносов также носит дискуссионный характер. По мере модификации налогового законодательства менялись подходы к рассмотрению этого вопроса. Так, например, экономисты А.С. Бородина [31, 32], Е.А. Кирова [100], М.С. Шальнева [232-234], О.М. Никулина [152], О.С. Салькова [184] считают, что указанные платежи, нужно включать в расчет, поскольку они носят налоговый характер. В основном такая позиция высказывалась, когда функции страховых взносов выполнял единый социальный налог. Противоположную точку зрения высказывают советник государственной гражданской службы РФ 1-го класса Е.В. Мелконян [140], эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению А.Ю. Никитин [151], аргументируя свое мнение тем, что хотя эти взносы обязательны, но они не входят в налоговую систему РФ.

До сих пор существует полемика по поводу признания налоговых платежей – по методу начисления или кассовым методом. По мнению И.А. Коростелкиной [109, 110] в расчет могут быть приняты суммы как начисленных, но не перечисленных налогов и сборов, так и величина только фактически уплаченных в бюджет налогов. Все будет зависеть от того, с какой целью производится расчет налоговой нагрузки. Можно согласиться с мнением автора, но вместе с тем, считаем, что начисленные налоги будут отражать реальную налоговую нагрузку на предприятие. В целях анализа можно также рассчитать налоговую нагрузку только по перечисленным в бюджетную систему страны налогам, чтобы выявить отклонение некоторой условной экономии. Такой подход лишь обогатит налоговый анализ и даст дополнительную информацию для интерпретации налоговой нагрузки организации.

Следующий актуальный вопрос – это выбор единого показателя, с которым будет соотноситься величина налогов. Теоретиками и практиками предлагаются различные варианты решения этой проблемы (табл. 2.4).

Таблица 2.4 – Информация о существующем методическом инструментарии расчета налоговой нагрузки

Разработчик	Порядок вычислений
Департамент налоговой политики	$НБ = \frac{H_{общ}}{B_{общ}} * 100\%$
	соотношение всех уплаченных налогов к выручке, включая доходы от прочей продажи активов
Крейнина М.Н. [111]	$НБ = \frac{B - C_p - П_ч}{B - C_p} * 100\%$
	отношение, где в числителе сумма налоговых платежей, в знаменателе величина источника его уплаты, за интегральный показатель принимают прибыль компании
Кадушин А., Михайлова Н. [91]	$НН = \frac{H_c}{ЧА} \div \frac{ЧП}{ЧА}$
	часть добавленной стоимости, в виде налога, перечисляемой в бюджет
Кирова Е.А. [100]	$Д_n = \frac{НП + СО}{ВСС} * 100\%$
	налоговая нагрузка в абсолютном значении – это сумма всех индивидуально безвозмездных налоговых платежей, относительная налоговая нагрузка – это соотношение налогов к вновь созданной стоимости
Литвин М.И. [123]	$T = \frac{ST}{ТУ} * 100\%$
	величина всех обязательных налоговых платежей к источнику их покрытия (выручка, прибыль, доходы)
Островенко Т.К. [158]	$НН = \frac{НИ}{Источник}$
	отношение налоговых расходов к источнику их покрытия (обобщающие и частные показатели)
Винокурова Т.П. [53, 54]	$ННО = \frac{H + А_n + Р_n}{Д}$
	сумма уплаченных налогов, включая прямые и косвенные плюс затраты по налоговому администрированию, а также показатель налогового риска в абсолютном значении к величине всех доходов экономического субъекта
Коростелкина И.А. [109, 110]	$НН = \frac{НИ - НИ_{НДФЛ} - НИ_{КОСВ} + НИ_{КОСВ} * Э_c / (Э_п + Э_c)}{B - МЗ - А_m}$
	отношение всех начисленных налогов за минусом НДФЛ к вновь созданной стоимости
<p><math>НБ(Т)</math> – налоговая нагрузка; <math>H_{общ}</math> – общая сумма налоговых платежей; <math>B_{общ}</math> – выручка; <math>B</math> – выручка от продажи; <math>C_p</math> – себестоимость за вычетом косвенных налогов; <math>П_ч</math> – фактическая чистая прибыль; <math>H_c</math> – сумма налогов в совокупном объеме; <math>ЧА</math> – чистые активы; <math>ЧП</math> – чистая прибыль; <math>Д_n</math> – относительная налоговая нагрузка; <math>НП</math> – налоговые платежи; <math>СО</math> – страховые взносы; <math>ВСС</math> – вновь созданная стоимость; <math>ST</math> – сумма налогов; <math>ТУ</math> – размер источника средств уплаты налогов; <math>НИ</math> – налоговые издержки; <math>МЗ</math> – материальные затраты; <math>А_m</math> – амортизационные отчисления; <math>Д</math> – общая сумма доходов; <math>Н</math> – сумма налогов; <math>А_n</math> – расходы по налоговому администрированию; <math>Р_n</math> – абсолютный показатель налогового риска.</p>	

С целью получения достоверных и точных сведений о нагрузке по индивидуально безвозмездным налоговым платежам на организацию необходимо использовать несколько методик, рекомендованных авторами (табл. 2.4), а никакую-то одну. В ходе исследования на примере конкретного предприятия ЗАО «АВА плюс два», основным видом деятельности которого является производство гофротары, была рассчитана налоговая нагрузка через общие и частные показатели (табл. 2.5). Основные показатели деятельности компании представлены в Приложениях 1-6.

ЗАО «АВА плюс два» осуществляет свою деятельность в Российской Федерации (город Омск). Организация была зарегистрирована 19 августа 2002г. На протяжении последних пяти лет у организации наблюдается недостаток собственных средств, по результатам деятельности за каждый год компания получала убыток, величина чистых активов имеет отрицательное значение. Вместе с тем, деятельность организация не прекращала.

Таблица 2.5 – Показатели налоговой нагрузки коммерческой организации ЗАО «АВА плюс два», в %

Разработчики методик и показатели		2018 г.	2019 г.	2020 г.
<b>Показатели общие</b>				
Департамента налоговой политики		18,78	16,90	19,14
Крейнина М.Н.		-	-	-
Кадушин А., Н. Михайлова Н.		39,1	38,1	38,9
Кирова Е.А.		76,72	47,02	47,82
Литвин М.И.		83,29	52,60	54,53
Винокурова Т.П.		46,70	55,14	57,28
Коростелкина И.А.		57,15	54,10	51,77
<b>Показатели частные</b>				
Островенко Т.К.	нагрузка на продажу	16,28	14,95	16,8
	нагрузка на расходы	0,13	0,09	0,07
	нагрузка на прибыль до налогообложения	-	-	-
	нагрузка на чистую прибыль	-	-	-
Литвин М.И.	нагрузка на продажу	16,98	14,95	16,8
	нагрузка на расходы	0,13	0,09	0,07
	нагрузка на имущество	54,39	51,86	52,05
	нагрузка на прибыль	-	-	-
	нагрузка на заработную плату	68,21	68,18	59,97

Существующие методики имеют ряд недостатков. Так, например, методический инструментарий, предложенный чиновниками из Минфина России, не позволяет вскрыть воздействие налогов на состояние корпоративных финансов, поскольку не идентифицирует часть обязательных платежей в выручке. В ЗАО «АВА плюс два» по данным за 2020г. уровень налоговой нагрузки на предприятие составил 19,14%, в том числе налоговая нагрузка по индивидуально безвозмездным налоговым платежам равна 16,25%, по страховым взносам – 2,86%. Налоговая нагрузка по НДС достигает 16,23%, что составляет 84,8% всей тяжести налогообложения на предприятие. За 2018-2019гг. налоговая нагрузка, рассчитанная по методике Минфина существенно не отклоняется от данных за 2020г. Вместе с тем, на основании только этих показателей нельзя судить насколько серьезно налоговые издержки влияют на финансовое состояние компании.

В методике, предложенной М.Н. Крейниной [111], не находят свое отражение косвенные налоги, включаемые в стоимость товаров, что приводит к искажению данных о фактическом бремени налогоплательщика. Кроме того, в качестве интегрального показателя, к которому необходимо соотносить сумму уплаченных налогов, автор предлагает брать чистую прибыль. Данная методика вообще не применима к ЗАО «АВА плюс два», поскольку по данным бухгалтерской отчетности у компании на протяжении двух лет подряд по результатам деятельности наблюдается убыток. В результате за 2020 г. недостаток собственного капитала увеличился по сравнению с 2019 г. на 15 811 тыс. руб. и на конец отчетного периода имеет отрицательное значение в сумме 179 172 тыс. руб.

Рекомендуемые А. Кадушиным и Н. Михайловой [91] методы расчета налоговой нагрузки способны получить сведения о финансовом будущем экономического субъекта при условии снижения или увеличения величины налоговых начислений и введения новых преимуществ, предоставляемых государством определенной части налогоплательщиков. Относительная налоговая нагрузка определяется авторами как отношение всех налогов

вместе со страховыми взносами и НДС к добавленной стоимости, включающей в себя амортизацию основных средств, расходы на оплату труда, НДС и прибыль. При этом, методика определения добавленной стоимости совпадает с расчетом, предложенным М.И. Литвиным. В ЗАО «АВА плюс два» добавленная стоимость в 2020г. составила 365 687 тыс. руб. Сумма уплаченных налоговых платежей, страховых взносов и НДС – 199 408 тыс. руб. Таким образом, налоговая нагрузка составила 54,53%.

Достаточно давно изучена и активно используется методика, предложенная Е.А. Кировой [100], которая ввела два индикатора для оценивания налоговой нагрузки – в относительном и абсолютном значении. Вместе с тем, у этого методического инструментария есть свои минусы. Например, абсолютная налоговая нагрузка не дает полного представления о фактических обязательствах экономического субъекта перед бюджетом, не позволяет учесть на них влияния таких факторов, как прибыльность, нахождение в обороте краткосрочных активов, и как следствие, менеджмент экономического субъекта не может дать прогноз о деловой активности компании в перспективе. В ЗАО «АВА плюс два» абсолютная налоговая нагрузка (начисленные, но не уплаченные налоги, страховые взносы, без НДС) в 2020 г. составляла 181 462 тыс. руб. Добавленная стоимость, которая применяется при расчете, достигла 379 480 тыс. руб. В результате налоговая нагрузка составляла 47,82%.

При исчислении налоговой нагрузки М.И. Литвин [123] предлагает включить в сумму налоговых платежей величину НДС, хотя никакой нагрузки в части этого налога организация не несет. В ЗАО «АВА плюс два» сумма уплаченных налоговых платежей, включая НДС, составила 199 408 тыс. руб. Добавленная стоимость, определяемая по методике автора – 365 687 тыс. руб. В результате налоговое бремя компания несет в размере 54,53% создаваемой добавленной стоимости.

Методика Т.К. Островенко [158] характеризуется свойством, способным оказывать влияние положительной обратной связи на значение

управляемой системы, что позволяет руководству экономического субъекта принимать верные управленческие решения в части стратегического развития бизнеса, в том числе в сфере налогообложения. Данная методика соединяет весь ранее перечисленный методический инструментарий, предлагаемый отечественными экономистами. Наряду с обобщающим показателем налоговой нагрузки, автор предлагает определять частные индикаторы. Например, налоговая нагрузка на продажу. Поскольку НДС уплачивается за счет выручки, данный показатель рассчитывается как отношение уплаченного НДС к выручке с НДС. В ЗАО «АВА плюс два» в 2020 г. этот показатель составил 16,8%. Это говорит о том, что с 1 руб. выручки организация платит почти 17 коп. косвенного налога с добавленной стоимости. Удельный вес уплаченных налоговых платежей, включаемый в себестоимость продукции в ЗАО «АВА плюс два» был в 2020г. незначительным, всего 0,07%. Экономический субъект уплачивает только транспортный налог, налог на имущество организации. Индивидуально безвозмездные налоговые платежи, относимые на финансовые результаты деятельности ЗАО «АВА плюс два» отсутствуют, поскольку на протяжении последних двух лет, компания убыточна, поэтому не является налогоплательщиком налога на прибыль.

Расчет налоговой нагрузки получил развитие и нашел свое отражение в научных исследованиях белорусского экономиста Т.П. Винокуровой [53, 54], которая предложила к сумме уплаченных организацией налогов прибавлять сумму расходов на налоговое администрирование и абсолютный показатель налогового риска, что говорит о применении риск-ориентированного подхода в исчислении этого показателя. При этом, автор под абсолютным показателем налогового риска понимает прогнозную сумму экономических санкций за возможные в будущем нарушения налогового законодательства, определяемые по средней арифметической за период, по которому не было таких изменений или с использованием методов прогнозного анализа.

Профессор И.А. Коростелкина [109, 110] высказалась против полного исключения косвенных налогов при расчете налоговой нагрузки. Она предложила принимать их в расчет, но уменьшив их на соответствующий коэффициент, учитывающий спрос и предложение на товар. Вместо выручки, автор рекомендует использовать только созданную стоимость, исключив из нее амортизацию и сумму материальных затрат. По мнению автора, предложенный вариант позволит нивелировать различия, возникающие при производстве продукции в различных сферах предпринимательской деятельности, и главное, возможность его применения всеми предприятиями, независимо от вида деятельности. Это объясняется тем, что экономические субъекты осуществляют бизнес в разных материально-технических, экономических условиях, получая в итоге, отличающиеся друг от друга результаты деятельности (рис. 2.6).

Таблица 2.6 – Информация о рентабельности продукции и активов в 2019-2020 г.г. по видам деятельности (фрагмент)<sup>6</sup>

Сфера деятельности	Рентабельность продукции, %		Рентабельность активов, %	
	2019г.	2020г.	2019г.	2020г.
1	2	3	4	5
Всего	11,4	9,9	6,8	4,5
сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	18,6	22,9	5,5	8,5
лесоводство и лесозаготовки	4,2	4,5	4,3	отр.
рыболовство и рыбоводство	62,7	52,2	22,7	15,6
добыча полезных ископаемых	29,6	23,0	12,6	8,3
обрабатывающие производства	12,1	12,2	7,3	5,8
производство пищевых продуктов	8,2	9,5	8,3	8,7
производство табачных изделий	26,9	28,7	9,5	19,6
обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели, производство изделий из соломки и материалов для плетения	7,6	12,6	5,1	-
деятельность полиграфическая и копирование носителей информации	13,0	13,8	11,5	10,4
производство химических веществ и химических продуктов	23,2	21,6	12,1	3,9

<sup>6</sup>Таблица составлена в соответствии с публикацией на сайте ФНС России / [http://www.naloq.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](http://www.naloq.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/)

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4	5
производство готовых металлических изделий, кроме машин и оборудования	10,2	11,9	3,9	4,9
производство машин и оборудования, не включенных в другие группировки	9,5	10,3	3,8	3,7
строительство	7,0	8,1	1,5	2,5
торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	6,4	5,1	7,4	3,1
деятельность отелей и предприятий общественного питания	5,9	отр.	2,3	отр.
транспортировка и хранение	8,7	3,4	5,1	1,6
деятельность финансовая и страховая	11,8	34,7	3,1	1,1

Одни сферы предпринимательства приносят собственникам необоснованно высокую прибыль и достаточно хорошую рентабельность активов, например, в рыболовстве, рыбоводство (52,2%) и производстве табачных изделий (28,7%), другие, наоборот, не могут похвастаться высокой рентабельностью и, к сожалению, порой имеют по ним отрицательные значения (деятельность отелей и предприятий общественного питания). Рентабельность активов по видам деятельности также существенно варьируется от 1,1% в организациях, оказывающих услуги по финансированию и страхованию до 19,6% на предприятиях, производящих табачную продукцию. Поэтому важно, в том числе через разработку налоговой политики спрогнозировать минимально допустимую величину налоговых издержек, которые будут способны оказать несущественное влияние на финансовый результат деятельности компании.

Проведенное исследование специальной литературы показал, что, несмотря на достаточное наличие соответствующих разработок в этом направлении, до сих пор не выработалось единых научных разработок по расчету налоговой нагрузки. Позиция чиновников из Минфина России расходится с мнением научного сообщества. Нет единства взглядов на вопрос, какие налоги принимать в расчет при исчислении этого показателя. Это касается, прежде всего, НДФЛ и НДС, где организации выступают налоговыми агентами.

Как было сказано ранее, профессор И.А. Коростелкина [107, 108] рекомендовала производить исчисление налоговой нагрузки как отношение, где в числителе сумма начисленных налогов без НДФЛ, в знаменателе вновь созданная стоимость:

$$ННП = \left( \frac{ННП - НП_{НДФЛ} - НП_{КОСВ} + НП_{КОСВ} * M_C / (M_{II} + M_C)}{B - 3M - A_m} \right) * K_d, \quad (2.1)$$

где  $ННП$  – начисленные налоговые платежи;

$НП_{НДФЛ}$  – налог на доходы физических лиц;

$НП_{КОСВ}$  – начисленные платежи косвенного характера;

$M_C$  – мера чувствительности спроса на товар;

$M_{II}$  – мера чувствительности предложения на товар;

$B$  – выручка;

$3M$  – затраты материальные;

$A_m$  – амортизационные отчисления;

$K_d$  – коэффициент-дефлятор, учитывающий изменения показателя в отчетном или очередном финансовом году (прогнозируемом периоде) исходя из роста цен.

Считаем, что эта методика позволяет определить налоговую нагрузку в ретроспективе. Руководству же и собственникам бизнеса интересна информация о будущих налоговых платежах при изменении рыночных параметров. Поэтому *в целях прогнозирования налоговых платежей, целесообразно в эту формулу ввести коэффициент-дефлятор, учитывающий изменения потребительских цен на предстоящий период. Это позволит рассчитать потенциально возможную величину обязательно безвозмездных платежей в бюджет.*

Проведя целенаправленное познание, анализа данных, полученных в результате наблюдений и интерпретации, можно заключить следующее:

– корпоративная налоговая политика представляет собой совокупность таких элементов, как налоговый и бухгалтерский учет, налоговый анализ, налоговое планирование, налоговое регулирование и внутривладельческий

налоговый контроль. Все перечисленные слагаемые связаны между собой и активно интегрируют друг с другом. Оценить эффективность налоговой политики в целом невозможно, без проведения оценки каждой её составляющей. Этот процесс можно осуществить, применив совокупность количественных и качественных показателей, к которым относятся налоговая нагрузка, а также всевозможные коэффициенты, характеризующие эффективность налогообложения после внедрения налоговой политики организации;

– большое количество методов и приемов расчета налоговой нагрузки, чрезмерная сложность исчисления некоторых показателей, а также получение разных данных в результате применения этих методик, говорит о том, что практикам нужна универсальный методический инструментарий, позволяющий легко и быстро идентифицировать нагрузку на бизнес в налоговой сфере. Методика, рекомендованная и используемая ФНС России несложная в применении, но не позволяет выявить реальное налоговое бремя на бизнес и не совсем подходит для налогового анализа и формирования налоговой политики организации;

– предложенная И.А. Коростелкиной [109, 110] методика расчета налоговой нагрузки позволит организациям, производящим продукцию точно рассчитать фактическую налоговую нагрузку, но только в ретроспективе. Для целей формирования налоговой политики её следует дополнить, включив в формулу расчета нагрузки коэффициент-дефлятор, учитывающий изменения потребительских цен на предстоящий период.

## 2.2 Анализ и оценка рисков и отраслевых особенностей при формировании корпоративной налоговой политики

При разработке риск-факторной модели налоговой политики должны совершаться квантитативная оценка и комплексная регистрация рисков,

характерных для деятельности экономического субъекта, а также анализ реагирования к отдельным факторам риска.

Под риском понимают вероятную опасность, действия наугад, ориентированные на положительный результат. Любая предпринимательская деятельность связана с риском, который может быть связан как с позитивными, так и негативными последствиями. Риски не возникают сами по себе, а связаны с фактами хозяйственной жизни, т.е. сделками, операциями, совершаемыми экономическими субъектами в целях достижения целевой установки, провозглашенной собственниками бизнеса. Рискуют не только инвесторы, вложившие средства в развитие предприятия, но и менеджеры, рядовые сотрудники. Поскольку в результате неблагоприятного события организация может оказаться не способной выплачивать дивиденды участникам, а главное, осуществлять оплату труда своему персоналу, что может привести еще к более серьезным проблемам, а именно к ответственности должностных лиц за несвоевременную выплату заработной платы.

Выделяют разные виды рисков, которые прямо или косвенно воздействуют на финансовое положение коммерческой организации. В настоящее время со стороны отечественных ученых не сложилось единого мнения по классификации рисков. Вместе с тем, научно обоснованная типология рисков позволяет правильно их идентифицировать и оценить, а также разработать мероприятия по их минимизации.

Обзор специальной литературы показал, что в этом направлении свои исследования проводили такие отечественные экономисты, как Н.А. Антонова, М.Д. Акатьева, М.Н. Тимошенко, Е.Я. Белоцерковский, Р.М. Качалов, Ю.Ю. Кинев, М.Г. Лапуста, Н.С. Кожина, Н. Ряскова, Л.Г. Шаршунова, Г.А. Агарков, Д.А. Бессонов, В.С. Сухих, А.Р. Ханова, Л.В. Юрьева и др.

Каждый из перечисленных ученых проанализировали существующую теорию вопроса и предложили свои подходы к классификации рисков. На

сегодняшний день сложилось большое многообразие классификационных признаков, но, по мнению Г.А. Агаркова, Д.А. Бессонова, В.С. Сухих, А.Р. Хановой, Л.В. Юрьевой нужно, чтобы группировка была довольно компактной и понятной для лиц, которые будут вовлечены в управление рисками [4]. Вместе с тем, считаем, что предложенная авторами типология рисков чересчур сложна для восприятия и применения на практике. Исследователи предлагают следующую классификацию:

1) По отношению к факторам риска:

- внутренние;
- внешние.

2) В зависимости от бизнес-процессов управления экономическим субъектом:

– риски стратегические (инвестиционные, риски укрепления положения соперников по бизнесу, риски смены предпочтений покупателей и клиентов, риски эволюции отраслей, риски достаточной величины капитала, риски изменения политических условий бизнеса, риски новаций в законодательстве, риски потери деловой репутации, природоохранные риски, риски дефицита ключевых высококвалифицированных кадров, риски ухудшения физического состояния здоровья персонала);

– риски операционные (риски финансовые, риски в администрировании запасов и информации, риски в кадровой сфере, риски закупочной деятельности, риски утраты активов, риски низкого качества выполнения работ, риски маркетинговой политики, производственные риски, риски недостоверности отчетности, риски несоблюдения законов и др.) [4].

Достаточно полную классификацию рисков предлагает Г.В. Савицкая, например:

В зависимости получения потерь, влияющих на финансовый результат:

- риски, относящиеся к безрисковой зоне;
- риски, включаемые в минимальную зону;
- риски, относящиеся к повышенной зоне;

- риски, включаемые в критическую зону;
- риски, подлежащие включению в катастрофическую зону.

По отношению к субъекту предпринимательской деятельности риски идентифицируются на: 1) сторонний, регулярный, или рыночный, риск (инфляционный, процентный, валютный, инвестиционный и налоговый риск); 2) внутренний, нерегулярный, или специфический, риск, зависящий от функционирования отдельного субъекта рынка.

В зависимости от финансовой сферы: 1) чистые и 2) спекулятивные.

По способности предвидеть: 1) предсказуемые, т.е. риски, которыми можно управлять (инфляционный, процентный риск и др.); и 2) непредсказуемые (риск форс-мажорной группы и др.).

По причинам появления: ценовой, экономический, кредитный, валютный, инфляционный, налоговый, структурный и другие виды рисков [183].

Интерес вызывает классификация рисков при проведении дью дилидженс, предложенная Н.А. Антоновой [14]. Автор выделила восемь признаков в типологии рисков, некоторые из них совпадают с видами рисков, которые, по мнению чиновников из Минфина России, нужно раскрывать в бухгалтерской отчетности экономического субъекта (табл. 2.7).

Сегодня знание классификации рисков необходимо в целях раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности. Это требование касается публичных компаний и вытекает из федеральных стандартов бухгалтерского учета и информационных сообщений Минфина России. Кроме того, сведения о видах опасностей необходимы при организации и осуществлении обязательного внутреннего контроля организации согласно федеральному регулятиву «О бухгалтерском учете».

Таблица 2.7 – Виды рисков в предпринимательской деятельности<sup>7</sup>

Признак классификации	Вид риска	Подвид риска
1	2	3
По направлениям дью дилидженс (по видам)	бухгалтерские	риски, сопровождающие организацию учетной работы, потери вследствие реализации учетной политики, риски подготовки финансовой отчетности и т.п.
	финансовые	инвестиционные риски, риски, сопряженные с инфляцией, риски, связанные с валютой, депозитные риски, кредитные риски, процентные риски, ценовой риск, риск страхования, риск ликвидности и т.п.
	налоговые	риски системы налогового учета компании, риски несоблюдения налогового законодательства
	правовые	риски законности деятельности, риски имущественного права, риски трудового права, риски договорной работы, риски судебных разбирательств и т.п.
	управленческие	риски неверных и/или ошибочных действий должностных лиц (исполнительские риски), риски организационной структуры, риски культуры предпринимательства, риски организации системы внутреннего контроля (СВК) и т.п.
	маркетинговые	риски контрпродуктивного маркетинга и закупок, риски, связанные с форс-мажором на рынке и т.п.
	экологические	риски природно-техногенного характера, риски локальные, риски глобальные и т.п.
	информационные	риски, связанные с ошибками в работе специалистов при использовании информационных систем, риски, связанные с поломкой оборудования и серверов, риски сбоя оборудования по внешним причинам и т.п.
	страновые (региональные)	
	репутационные	
	другие виды	риск концентрации, т.е. по видам деятельности и операциям, операционный риск
По отношению к действиям юридических и физических лиц	текущие и потенциальные	
По характеру условий возникновения	объективные и субъективные	
По уровню образования	внутренние и внешние	

<sup>7</sup>Таблица составлена автором на основании научного исследования Антоновой, Н.А. Риски: классификация и методы управления в рамках дью дилидженс / Н.А. Антонова // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 7. – С. 23 – 36 и Информации Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности»

## Продолжение таблицы 2.7

1	2	3
По способу оценивания	оцениваемые и неоцениваемые	
По итогам оценивания возможных потерь	незначительные, умеренные, критические	
По виду потерь	организационные, репутационные, финансовые	
По результатам	позитивные, негативные	

Типология рисков по видам является наиболее распространенной и часто встречающейся в научных исследованиях и публикациях отечественных экономистов. На практике она также активно используется экономическими субъектами в ходе налогового анализа и раскрытия информации о рисках в финансовой отчетности.

Безусловно, при разработке налоговой политики организации во внимание нужно принимать различные виды рисков, сопровождающие предпринимательскую деятельность компании. В частности, особо нужно обратить внимание на финансовые риски, а именно инфляционный риск, который считается прогнозируемым и существенно влияющим на финансовое положение компании, величину его собственного капитала через воздействие на величину монетарных пассивов, среди которых числятся обязательства по выплате индивидуально безвозмездных платежей налогового характера, а также иных обязательных взносов в бюджет. Важно констатировать, что на текущий момент нет единого методического инструментария учета инфляционных процессов при идентификации финансовых результатов. Поэтому на практике происходит завышение показателей прибыли и рентабельности, поскольку доходы отражаются по реальным рыночным ценам, действующим на рынке в момент продажи готовой продукции, работ и услуг, а затраты фиксируются в суммах денежных средств, потраченных в ретроспективе. Если регистрируется

высокий уровень инфляции в стране, то наблюдается нарушение соответствия между выручкой и себестоимостью и как, следствие, прибыль с позиций текущих оценок оказывается завышенной. Это приводит к отвлечению средств в обороте, прежде всего денежных средств, на уплату налогов исходя из фактически прибыли. В результате собственники получают искаженные данные о финансовой результативности бизнеса.

Риск, связанный с валютой, возникающий при колебании обменного курса, воздействует как позитивно, так и негативно на сумму полученных доходов от обычного вида деятельности экономического субъекта, осуществляющего экспортно-импортные сделки. Вследствие чего, организация может получить либо экономию, либо перерасход по уплате косвенных налогов, речь, прежде всего, идет о НДС.

К наиболее опасным рискам относится ценовой риск, который может быть связан как с повышением цен на сырье, материалы, услуги и работы, так и со снижением цен на готовую продукцию предприятия. Введение в свое время ужесточенных правил трансфертного ценообразования в целях налогообложения существенно увеличило нагрузку на налогоплательщика в связи с неизбежностью установления и самостоятельной идентификации контролируемых сделок, проверки применяемых цен на соответствие рыночному уровню, а также информирования налоговых органов о совершаемых сделках между взаимосвязанными лицами. Так, например, согласно ст. 129.4 НК РФ экономические субъекты рискуют получить штраф в размере 5 000 руб., если вовремя не предоставят в налоговый орган уведомление по установленной форме о контролируемых сделках совершенных в календарном году, либо эти сведения окажутся недостоверными. В том случае, если при совершении сделки цены не будут, соответствовать рыночным значениям, этот факт может быть идентифицирован как получение необоснованной налоговой выгоды, что тоже, приведет налогоплательщика к финансовым потерям.

При формировании налоговой политики организации нельзя не принимать в расчет правовые риски, связанные с произошедшим или планируемым изменением таможенного регулирования и налогового законодательства, которые напрямую могут оказать влияние на договорную политику экономического субъекта, а также на его налоговую нагрузку. Любое изменение в правовом поле можно рассмотреть в интересах компании, даже не меняя экономического содержания сделки, а действуя через видоизменение правовой формы, условий заключаемых соглашений. Как считают С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова «именно данный аспект договорной политики с помощью условий заключаемых договоров может сделать работу экономического субъекта более эффективной и менее рискованной, снизить не оправданную экономической реальностью налоговую нагрузку, не выходя при этом за рамки действующего законодательства» [41].

Одним из видов рисков является налоговый риск, который нужно учитывать при формировании налоговой политики организации, поскольку через ее реализацию его можно минимизировать. Как считает А. Илларионов «управление налоговыми рисками осуществляется при помощи налоговой политики предприятия, функции менеджеров предприятия, специальных мероприятий (опросов, инвентаризаций), внутреннего и внешнего аудита, автоматизации» [89].

По мнению С.А. Рассказовой-Николаевой, Е.М. Калининой «налогоплательщику при разработке способа налогообложения операций, регулирование которых отсутствует в законодательстве, достаточно трудно угадать, что скажет законодатель завтра и как поведет себя налоговый орган в процессе проведения контрольных мероприятий» [178]. Профессора С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова высказались, что «политика для целей налогообложения влияет на использование (отток) денежных средств и, следовательно, на денежный поток, а также является одним из способов

минимизации как налоговых рисков, так и финансовых рисков в налоговой сфере» [41].

В ходе исследования было выявлено, что в рекомендациях Минфина России [90] не содержится требования о раскрытии информации о налоговом риске в бухгалтерской (финансовой) отчетности, не упоминается этот вид риска и в самом документе чиновников. Вместе с тем, для налогоплательщиков этот вид риска порой выходит на первое место, поскольку руководство компании и его собственников, прежде всего, волнует вопрос правильности исчисления налогов и своевременность их уплаты в бюджет. Кроме того, перед менеджментом и экономистами ставится непростая задача – уменьшить налоговые издержки, не нарушая налогового законодательства.

Система нормативных актов о налогах и сборах не раскрывают понятие налогового риска, но в публикациях и научных исследованиях отечественных экономистов этот термин встречается достаточно часто и каждый из них даёт свою интерпретацию этой дефиниции.

Есть сторонники концепции, согласно которой налоговый риск – это вероятность финансовых и иных потерь (убытков), связанных с налогообложением. Как видим, в этой интерпретации налоговый риск связан только с потерями. Хотя из определения риска вообще, вытекает, что руководство организации в ходе ведения предпринимательской деятельности может получить как положительный, так и нейтральный, либо отрицательный результат. Поэтому, по нашему мнению, эту трактовку налогового риска нельзя признать за эталон. Таких ученых, придерживающихся этого подхода большинство (Ж.Ш. Абдыкалиева, А.Д. Толегенова, В.А. Бунько, Е.В. Васильчук, Т.П. Винокурова, Д.В. Гаврилова, Л.И. Гончаренко, О.В. Гордеева, А.В. Давыдова, И.Н. Демчук, Е.Е. Куликова, Н.И. Малис, Р.А. Назаров и др.) (рис. 2.5). Есть и другая точка зрения, высказанная Е.А. Елгиной, М.И. Мигуловой, согласно которой

действия в сфере налогообложения могут привести не только к отрицательным моментам, но и к положительному результату.



Рисунок 2.5 – Способы объяснения понятия «налоговый риск»<sup>8</sup>

Рассмотренные способы объяснений понятия «налоговый риск» позволили дать авторскую трактовку этой дефиниции: налоговый риск – это вероятная опасность, действия наугад экономических субъектов, связанные с постановкой и осуществлением налогового учета, соблюдением налогового законодательства, ведением предпринимательской деятельности, ориентированные, прежде всего, на достижение положительного результата в налоговой сфере.

Налоговые риски в целях их эффективного управления также подлежат научной классификации. Наиболее полно раскрыта характеристика налоговых рисков в работах М.С. Шальневой [232], которая выделила несколько черт, лежащих в основе их типологии: 1) по носителям

<sup>8</sup> Источник: составлено и разработано автором

деятельности, которые подвержены рискам (риски государства, налогоплательщиков, налоговых агентов, аффилированных лиц); 2) по движущим силам, идентифицирующим налоговые риски (внешние и внутренние (либо регулярные и нерегулярные)); 3) по коммуникациям с другими видами рисков (риск недополученной прибыли, риск потерь всех видов ресурсов); 4) по результатам (риск налогового контроля, риск усиления налогового бремени, риск преследования налогового характера); 5) по объему допустимых убытков (потерь) (риски допустимые, критические и катастрофические).

Кроме того, М.С. Шальнева для организаций, ведущих бизнес, выдвинула следующие группы налоговых рисков: 1) риски по совершаемым фактам хозяйственной жизни; 2) риск неоднозначного толкования закона субъектами налоговых отношений; 3) риски ошибочных управленческих решений; 4) риски по документированию сделок; 5) операционные риски; 6) портфельные риски; 7) внешние риски; 8) репутационные риски [232].

А.С. Бородина предложила следующие виды рисков: 1) риск налогового контроля по потере финансовых средств в результате применения к налогоплательщику налоговых санкций и пеней; 2) риск увеличения абсолютной нагрузки по налогам в связи введением новых обязательных индивидуально безвозмездных платежей, ростом налоговых ставок, ликвидацией льгот и др.; 3) риски уголовной ответственности по поводу налоговых правонарушений согласно УК РФ; 4) риск переплаты налогов, когда налогоплательщики излишне перечисляют суммы налогов в бюджет из-за арифметических ошибок, неточностей исчисления налоговой базы или неправильного применения налоговых ставок [31]. Практически такой же подход к идентификации налоговых рисков применила Т.П. Винокурова [53, 54], которая в зависимости от воздействия на финансовое состояние компании объединила их в три группы: 1) риски налогового контроля; 2) риск роста налоговой нагрузки; 3) риски, ухудшающие финансово-

хозяйственную деятельность организации. В каждой группе автор выделила еще по три подвида налогового риска.

К.А. Старицына [198] при формировании налоговой политики предлагает, прежде всего, разделить налоговые риски на две группы: непрогнозируемые и прогнозируемые, в том числе внутренние и внешние.

Организации-налогоплательщики, имеющие достаточно высокий налоговый риск, по мнению налогового органа, подлежат внесению в перечень лиц, попадающих под выездную налоговую проверку. Важно, что в Приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ [176] и письме № ЕД-4-15/16007 чиновники из ФНС попытались разъяснить и прокомментировать индикаторы налогового контроля и виды налоговых рисков, приводящих к этой ситуации (рис. 2.6). Эти же критерии могут использоваться налогоплательщиками при оценивании рисков при выборе контрагентов (Письмо ФНС России от 11.10.2019 № ЕД-4-1/20922@).

Следует отметить, что данная методика ФНС России подвергается критике. Так, например, группа ученых под руководством А.В. Брызгалина сделала вывод, что включенные в Концепцию индикаторы не в полном объеме идентифицировать и оценить риски экономического субъекта в силу того, что некоторые критерии определены таким образом, что в их формулировку включено родовое понятие «налоговый риск». Если базироваться на том, что стимулом возникновения налоговых рисков являются несогласованность и существующие противоречия в налоговом законодательстве, а не сознательное уклонение от налогов, то фактически государство возлагает на руководство компании свои налоговые риски. В конечном итоге налогоплательщик теряет установленные законом права, например, на налоговый вычет НДС или признание тех или иных расходов для целей налога на прибыль [45].

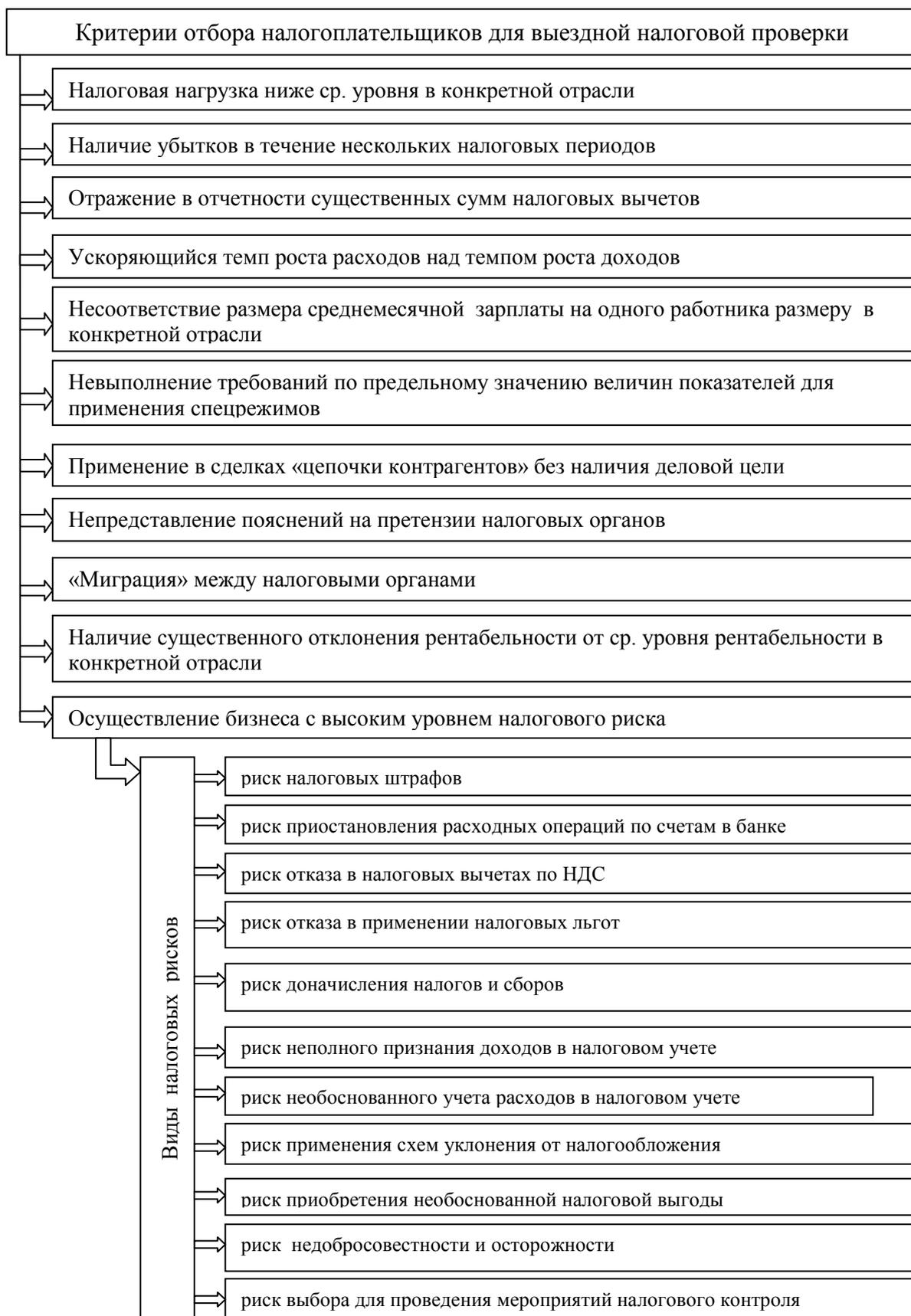


Рисунок 2.6 – Индикаторы налогового контроля и виды налоговых рисков согласно комментариям ФНС России

Вместе с тем, есть экономисты, которые отмечают плюсы этой методики. По мнению А.Г. Иваняна, А.Ю. Че «наличие общедоступных критериев и возможность их самостоятельной оценки позволят уменьшить вероятность выездной налоговой проверки и тем самым снизят налоговые риски для законопослушных налогоплательщиков и обеспечат благоприятные условия для ведения бизнеса» [87]. Такой же позиции придерживаются В.В. Семенихин [190] и В.В. Авдеев [3], заключая, что «установленные критерии оценки рисков не только позволяют налоговому органу эффективно планировать свою контрольную деятельность, но и дают возможность налогоплательщику самостоятельно выявить и исправить допущенные при исчислении налогов ошибки, а также избежать попадания в план выездных проверок налогового органа» [190, 3].

Информация о рисках является публичной и должна размещаться в личном кабинете налогоплательщика, доступ к которому возможен любому заинтересованному лицу.

При идентификации налогового риска применяются два вида оценки: качественная и количественная.

Количественная оценка сводится к определению величины риска в денежном измерении путем умножения определенной базы на ставку по соответствующему виду налога, в отношении которого имеется риск. Например, при налогообложении прибыли особое внимание уделяется налоговому учету расходов, их документальному оформлению. Если расходы проблематично подтвердить документами, то для определения рискованности операции, нужно сумму затрат умножить на ставку налога на прибыль, а также прибавить сумму возможных налоговых санкций и пеней.

При качественной оценке рисков, его величина определяется с привлечением экспертов по шкале, которую организация может себе определить. Оценивание показателя риска осуществляется в ходе анализа комплекса индикаторов полноты, своевременности, достоверности, реальности функционирования предприятия, экономической

рациональности, законности и др. ФНС России рекомендует уровень риска идентифицировать, как низкий, средний, высокий. Такую же градацию налогового риска предлагает В.С. Заика [82].

– высокий риск – правила налоговых регулятивов не выполняются, мнение фискалов и/или чиновников из финансового ведомства по сложным нормам НК РФ хорошо аргументировано и невыгодно для налогоплательщика; руководящие разъяснения государственного органа, осуществляющего правосудие в экономической деятельности, отсутствуют или есть постановления судов, где высказана позиция, но не в пользу налогоплательщика;

– средний риск – правила налоговых регулятивов выполняются, мнение фискальных органов и/или чиновников из финансового ведомства неблагоприятно для налогоплательщика; судебные решения отсутствуют либо позиция арбитров противоречива;

– низкий риск – правила налоговых регулятивов выполняются, мнение фискальных органов и/или чиновников из финансового ведомства неблагоприятно для налогоплательщика либо вообще отсутствует, но арбитражные судьи поддерживают налогоплательщиков.

При характеристике налогового риска с качественной стороны эксперты могут применять его ранжирование исходя из:

– возможности его выявления (претензии налогового органа возможны)  
– эксперты могут оценить риск в диапазоне от 1 до 5 с учетом возможных ситуаций, приводящих к появлению риска, которые могут быть выявлены в ходе налоговых проверок;

– возможности поражения налогоплательщика при решении налогового конфликта в досудебном порядке или в суде – эксперты могут оценить риск также в диапазоне от 1 до 5 в зависимости от обстоятельств дела и сложившейся арбитражной практики.

К оцениванию вероятности возникновения рисков события должны привлекаться юристы, экономисты, бухгалтеры, обладающие

соответствующими компетенциями. После проведения этой процедуры определяется уровень риска.

Индикаторы оценивания риска умножаются и далее идет их ранжирование: отдаленный риск (степень риска от 1 до 5), возможный риск (степень риска от 6 до 14), вероятный риск (степень риска от 15 до 25). Затем рассчитывается интегральная оценка риска:

Интегральная оценка риска = Уровень риска x Денежная оценка риска x Величина риска.

В отношении каждого из перечисленных ранее значимых рисков в налоговой политике коммерческой организации необходимо установить следующие показатели:

- раскрытие сущности и видов рисков;
- процедура идентификации риска;
- методический инструментарий идентификации рисков;
- вид деятельности, сопряженный с конкретным видом риска;
- идентификация и описание уровней управления, контролирующими совершение сделки, сопряженной с риском, установление его градаций и методов его минимизации;
- порядок контроля над процедурами по управлению риском;
- перечень методов для качественной и количественной оценки рисков;
- способы и пути минимизации риска;
- методы оценки эффективности внутреннего методического инструментария оценки риска;
- отчетность по рискам;
- алгоритм действий при достижении сигнальных значений и невыполнении установленных предельных значений риска;
- порядок использования внутренних коммуникационных каналов в случае выявления недостатков в функционировании систем оценки рисков.

Подводя итог, можно сделать следующие выводы:

– в настоящее время со стороны отечественных ученых не сложилось единого мнения по классификации рисков. Вместе с тем, научно обоснованная типология рисков позволяет правильно их идентифицировать и оценить, а также разработать мероприятия по их минимизации;

– одним из видов рисков является налоговый риск, который нужно учитывать при формировании налоговой политики организации, поскольку через ее реализацию его можно минимизировать. Система нормативных актов не раскрывают понятие налогового риска, но в публикациях и научных исследованиях отечественных экономистов этот термин встречается достаточно часто и каждый из них даёт свою интерпретацию этой дефиниции, в отношении которой были вскрыты плюсы и минусы. Поэтому в работе предложен авторский подход к определению этого термина: налоговый риск – это вероятная опасность, действия наугад экономических субъектов, связанные с постановкой и осуществлением налогового учета, соблюдением налогового законодательства, ведением предпринимательской деятельности, ориентированные, прежде всего, на достижение положительного результата в налоговой сфере.

### 2.3 Разработка требований к формированию корпоративной налоговой политики на основе риск-ориентированного подхода

Грамотно разработанная и проводимая налоговая политика способна сделать деятельность предпринимателей прозрачной для налоговых органов, и как следствие, минимизировать налоговые риски. При её формировании нужно придерживаться основополагающих принципов:

– законности, т.е. придерживаться консерватизма в части требований совокупности нормативных актов о налогах и сборах;

– учетно-информационного обеспечения, т.е. при разработке налоговой политики использовать информацию всех уровней учетно-отчетной системы коммерческой организации;

– оптимальности, т.е. из существующих альтернативных вариантов налогообложения осуществить выбор наиболее оптимального, устраивающего всех участников налоговых отношений;

– разумности, т.е. при осуществлении своих прав и исполнении своих обязательств в налоговой сфере оценивать свое поведение со здравым смыслом, общими представлениями о предусмотрительности и экономической целесообразности;

– единства стратегии и тактики, т.е. соблюдать гармонию между выбранной стратегией по уплате налогов сегодня и в долгосрочной перспективе с проведением гибкой тактики в целях достижения налоговой эффективности; бизнеса

– конфиденциальности, т.е. обеспечивать сохранность документов, используемых при разработке налоговой политики организации и сохранять тайну сведений о ней;

– оперативности, т.е. быстрое реагирование на новации в налоговом законодательстве и внесение изменений, дополнений в налоговую политику в целях оптимизации налогообложения и минимизации налоговых рисков;

– оценивания налогового риска, предполагающий организацию и проведение его оценки в соответствии с выбранным организацией методическим инструментарием, в том числе при решении вопросов, по которым есть противоречия и неясности в действующем налоговом законодательстве;

– своевременности и полноты уплаты налогов, т.е. в сроки, определенные законодательством РФ нужно уплачивать законно установленные индивидуально безвозмездные налоговые платежи в бюджет;

– своевременности, прозрачности и достоверности ведения налогового учета, т.е. руководствуясь НК РФ правильно вести налоговый учет, придерживаясь консерватизма;

– открытости (прозрачности), т.е. разработанная налоговая политика организации должна быть доступна всем заинтересованным лицам;

– осознанности и обоснованности, т.е. при разработке налоговой политики менеджмент должен осознавать свои действия и использовать общеустановленные нормы и правила, методический инструментарий научного познания, современные данные в налоговой сфере, сведения прикладного характера;

– сближения частных интересов и государственных целей, т.е. при формировании корпоративной налоговой политики, декларируя принципы и правила налогообложения, способные оптимизировать налоговые платежи для организации, нужно не забывать об интересах общества, другими словами нужно не допускать возникновения противоречий взаимодействия и взаимовлияния между этими интересами;

– эффективности и ответственности должностных лиц за нарушение законодательства, т.е. специалисты компании, в функционал которых входят обязанности по разработке и реализации налоговой политики, должны исходить из необходимости достижения заданной эффективности результатов деятельности, которые нацелены на обеспечение корпоративных нужд. Должностные лица, которые не исполняют или не должным образом исполняют свои обязанности могут быть привлечены к административной, уголовной и иной ответственности.

– компетентности и профессионализма должностных лиц предприятия, т.е. при разработке и реализации налоговой политики, уполномоченные лица должны применять совокупность полученных в ходе обучения, повышения квалификации и практической деятельности профессиональных знаний, навыков и других компетенций, позволяющих им осуществлять свой функционал качественно, придерживаться достаточной степени консерватизма в профессии по операциям и сделкам при спорном толковании действующего налогового законодательства;

– оптимизации обязательных индивидуально безвозмездных налоговых платежей, т.е. разработка конкретных мер, в рамках действующего налогового законодательства, способных привести к гармонии между

уплачиваемыми налогами и налоговым риском, не приводя к конфликту интересов налогоплательщиков и государства.

При разработке и реализации налоговой политики также необходимо соблюдать определенные требования, о которых должны знать соответствующие ответственные лица (рис. 2.7).

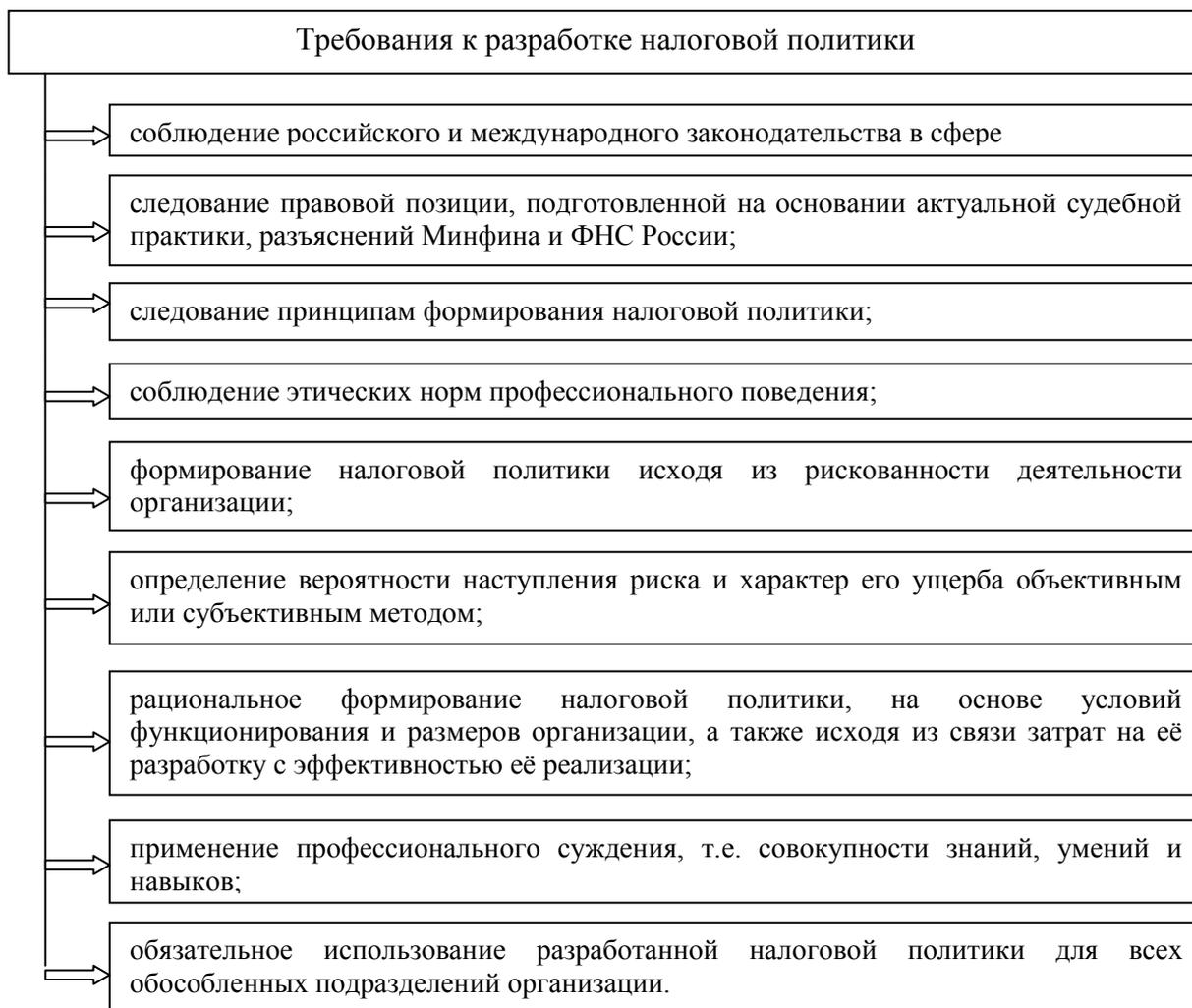


Рисунок 2.7 – Требования к разработке налоговой политики на основе идентификации риска и оценки рискованности

Прокомментируем эти требования более подробно.

– соблюдение российского и международного законодательства в сфере налогообложения. Это требование вытекает из ст. 3 НК РФ. К законодательному акту прямого действия относится НК РФ, норма которого обязательны к применению всеми субъектами налоговых отношений, к

которым относятся и коммерческие организации-налогоплательщики. Соглашения, регулируемые международным правом, имеют преимущества над налоговым законодательством РФ. Поэтому, в случае возникновения между ними противоречий, нужно использовать нормы международных договоров. Об этом сказано в ст. 7 НК РФ. Если у организации возникают сделки с иностранными компаниями, при формировании налоговой политики следует принимать во внимание особенности налогообложения таких операций с учетом норм договоров об избежании повторного расчета налогов между Россией и иностранным государством. Для правильного формулирования своей точки зрения на спорную ситуацию, которая может возникнуть, важно знать и уметь применять нормы НК РФ в части взаимных прав и обязанностей налогоплательщиков и фискалов при осуществлении налогового контроля;

– следование правовой позиции, подготовленной на основании актуальной судебной практики, разъяснений Минфина и ФНС России. При разработке налоговой политики нужно четко и весомо обосновать выбранную руководством компании и собственником бизнеса позицию, сделать правильное указание в виде ссылок на нормативные акты, разъяснения компетентных органов и мнение арбитражных судей. Следует отметить, что знание судебной практики может помочь в спорах с фискальными органами и минимизировать налоговые риски. Тем более что сама ФНС России уже давно признала важность учета позиции арбитражных судов. Так, например, в 2020 году государственный орган, осуществляющий правосудие в экономической деятельности в Северо-Кавказском округе, рассмотрел 37 дел, в которых решался спор между налоговыми фискалами и налогоплательщиками по налогу на прибыль, где высказывалась позиция о признании недействительными решения фискалов (рис. 2.8).

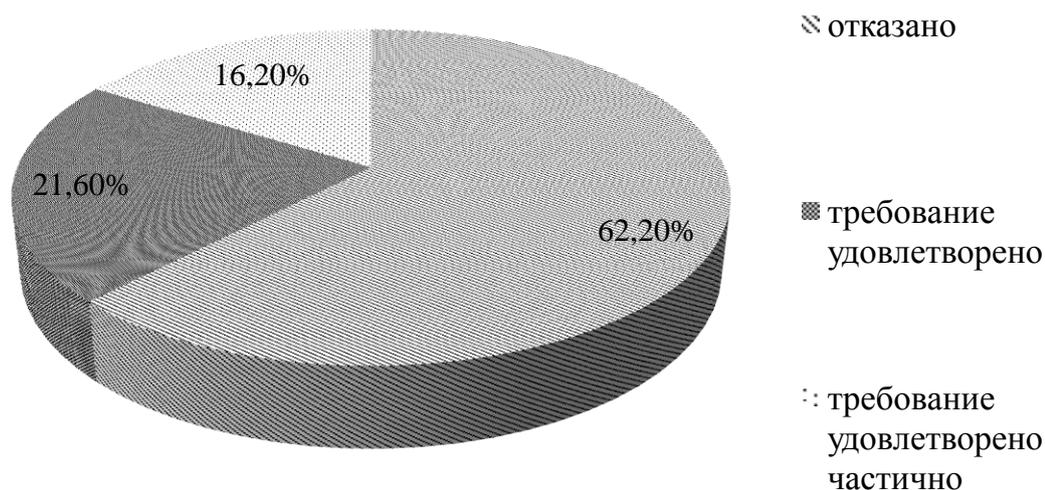


Рисунок 2.8 – Результаты оспаривания судебных споров по налогу на прибыль в государственном органе, осуществляющем правосудие в экономической деятельности в Северо-Кавказском округе в 2020 году<sup>9</sup>

Данные свидетельствуют, что в налоговых спорах около 38% налогоплательщиков, осуществляющих свой бизнес в Северо-Кавказском регионе удалось либо полностью, либо частично отстоять свои интересы в суде. Так, например, Постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 09.11.2020 № Ф08-9342/2020 по делу № А32-46025/2018 требование налогоплательщика удовлетворено, поскольку налоговый орган при расчете подлежащих уплате налогоплательщиком за проверяемый период сумм налоговых платежей в нарушение п. 7 ч. 1 ст. 31 НК РФ при применении расчетного метода использовал информацию об организациях, которые имели отличные от налогоплательщика характеристики, в том числе по количеству работников и видам осуществляемой деятельности.

– следование принципам формирования налоговой политики, т.е. положениям, нормам, определяющим отношения по поводу этого

<sup>9</sup>Источник: составлено и разработано автором на основании арбитражной практики СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

программного документа. Перечень этих принципов был раскрыт в работе выше, в том числе предложенных автором, а именно принцип сближения частных интересов и государственных целей, принцип эффективности, принцип ответственности должностных лиц за нарушение налогового законодательства, принцип стабильности использования правил и предписаний налогового учета, принцип компетентности и профессионализма должностных лиц предприятия;

– соблюдение этических норм профессионального образа взаимодействия с субъектами налоговых отношений. Определенный тип нравственных взаимоотношений между людьми в профессиональной деятельности содержится в системе кодексов поведения, которые разрабатываются не только саморегулируемыми организациями, объединяющими в свои ряды профессионалов практиков и теоретиков, но и самими экономическими субъектами. Поэтому, считаем, что в организации должен быть разработан локальный акт, в котором необходимо закрепить все правила корпоративного поведения, позволяющие добросовестно исполнять профессиональные обязанности той или иной группой специалистов, в том числе и при разработке корпоративной политики в сфере налогообложения;

– формирование совокупности целенаправленных действий в области налогообложения исходя из рискованности деятельности организации. Как было сказано ранее, любая предпринимательская деятельность сопряжена с всевозможными рисками, в том числе и с налоговым риском. Поэтому разрабатывая налоговую политику, нужно идентифицировать риски и направить свои усилия на то, чтобы сформированная налоговая политика способствовала повышению эффективности организации и достижения результата, задекларированного в учредительных документах организации и провозглашенного собственниками бизнеса через свои соответствующие решения;

– определение вероятности наступления риска и характер его ущерба объективным или субъективным методом. При оценке риска менеджмент компании должен руководствоваться методическими рекомендациями, разработанными и утвержденными в организации. Правила должны быть максимально конкретны, понятны, методический инструментарий, используемый при оценке рисков, легко применим на практике;

– рациональное формирование налоговой политики, на основе условий функционирования и размеров организации, а также исходя из связи затрат на её разработку с эффективностью её реализации;

– применение профессионального суждения, т.е. совокупности знаний, умений и навыков при разработке и реализации налоговой политики организации. Важно, чтобы этим делом занимались профессионалы, обладающие соответствующими компетенциями. К разработке налоговой политики нужно привлекать не только юристов и налоговых консультантов, но и бухгалтеров и иных специалистов, кто будет эту политику претворять в жизнь;

– обязательное применение разработанной налоговой политики для всех обособленных подразделений организации. Следует принимать в расчет, что обособленные подразделения не вправе формировать самостоятельную налоговую политику, поскольку ее принятие находится в компетенции налогоплательщика, то есть головной организации. Руководство обособленных подразделений может лишь выходить с инициативой по поводу формирования и актуализации налоговой политики компании в связи с меняющимися условиями осуществления бизнеса.

Соблюдение предложенных требований позволит сократить издержки организаций, связанные с исполнением обязанностей налогоплательщика, минимизировать налоговые риски и будет способствовать повышению эффективности реализации выбранной налоговой политики.

### 3 МЕХАНИЗМ РЕАЛИЗАЦИИ КОРПОРАТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА

#### 3.1 Основные направления реализации налоговой политики микроуровня

Налоговая политика как составляющая финансовой политики коммерческой организации, идентифицируется как совокупность мероприятий, а также вариантов его поведения в налоговой сфере. Трансляция эффективной налоговой политики через её методический инструментарий осуществляется соответствующими должностными лицами организации.

Для того, чтобы налоговая политика была успешно реализована, необходимо, чтобы она включала в себя три составляющие:

- выбор управленческой конструкции, содержащей общее системное представление о порядке исчисления и уплаты индивидуально безвозмездных налоговых платежей в бюджет в соответствии с теми видами деятельности, которые определены в учредительных документах и элементами налогообложения, провозглашенными в НК РФ;

- идентификация налогов, сборов и выбор алгоритма их расчета в настоящий период и на будущее с учетом целевой установки, поставленной финансовой политикой аппарата управления и собственников бизнеса, влияния внешней и внутренней среды, в которой функционирует компания и возможностей роста её стоимости;

- достижение поставленных целей посредством осуществления конкретных практических действий.

При разработке и реализации налоговой политики предприятия нужно исходить из того, что после уплаты налогов у организации должна оставаться такая величина средств, которая бы позволила не только выплатить

дивиденды собственникам бизнеса, но направить их на накопление с целью воспроизводства капитала.

Налоговая политика, воплощаемая в жизнь экономическим субъектом, должна проводиться посредством следующих методов:

- управления, т.е. должностные лица, в функционал которых входит реализация налоговой политики, должны организовать и осуществлять деятельность в этом направлении. В результате таких действий возможно создание совершенной системы налогообложения на предприятии и дальнейшее её развитие в будущем;

- информирования, т.е. это деятельность соответствующих должностных лиц по доведению до всех работников организации концептуальных положений корпоративной налоговой политики, знание которых позволит им правильно исполнить налоговые обязательства перед государством. Прежде всего, речь идет о безвозмездных налоговых платежах, налогоплательщиком которых является организация в разрезе своих видов предпринимательской деятельности, выбранной стратегии и тактики в порядке их исчисления и уплаты, а также ответственности за налоговые правонарушения и т.п.;

- воспитания, которое означает, что ответственные за реализацию налоговой политики должностные лица должны привить всем исполнителям осознание того, что нужно добросовестно исполнять свои обязанности по расчету и уплате налогов, а также предполагает проведение разъяснительной работы о важности налогообложения для государства и налогоплательщика;

- консультирования, через которое осуществляется квалифицированная помощь лицам, ответственным за выполнение налоговых обязанностей, норм совокупности нормативных актов о налогах, а также положений корпоративной налоговой политики;

- контролирования, т.е. процесс, осуществляемый должностными лицами по выявлению нарушений в реализации корпоративной налоговой

политики, ориентированной на сохранение высочайшего уровня налогового правопорядка в организации.

При проведении налоговой политики на микроуровне большинство руководителей преимущественно используют методы управления, контролирования, не уделяя внимания информированию, консультированию и воспитанию коллектива компании. Вместе с тем, все сотрудники должны понимать цель и задачи налоговой политики и ее важные аспекты, такие как:

1. В условиях увеличивающихся масштабов неопределенности и риска корпоративная налоговая политика является очень мощным и действенным инструментом, позволяющим эффективно администрировать развитие бизнеса, инвестиционные вложения, производственный процесс и представляет собой комплекс действий, направленных на формирование и гармонизацию налоговых отношений, возникающих между экономическим субъектом и государством по поводу расчета и уплаты налогов и сборов в бюджет, ориентированных на цели и задачи уставной деятельности компании, а также соблюдение частных интересов и государственных целей. Под налоговой политикой организации в узком смысле, следует понимать программный локальный документ (некий стандарт) экономического субъекта, в котором задекларированы основополагающие принципы, цели, задачи, этические нормы, которых должны придерживаться должностные лица в сфере налоговых отношений. Основной целевой установкой налоговой политики экономического субъекта должно стать достижение руководством важных ориентиров, определяемых учредительными документами, в том числе через сферу налогообложения.

2. На протяжении всего срока функционирования предприятия, задекларированная им налоговая политика должна решать следующие намеченные цели:

– создать безопасную среду для устойчивого роста величины финансовых ресурсов. Эта целевая установка выполнима, в том числе через механизм налогообложения, амортизационную политику, применение

льготного стимулирования и исключения налоговых санкций, которые возможны в результате нарушения экономическим субъектом регулятивов о налогах и сборах;

– гарантия максимальной отдачи вложенных ограниченных ресурсов в развитие бизнеса в целях достижения предельного результата в соответствии учредительными документами;

– разработка эффективного современным условиям хозяйствования механизма, способного обеспечить реализацию предыдущих задач в налоговой сфере и помочь выполнить направления развития, намеченные налоговой политикой.

Основные направления реализации налоговой политики на уровне предприятия изображены на рис. 3.1.

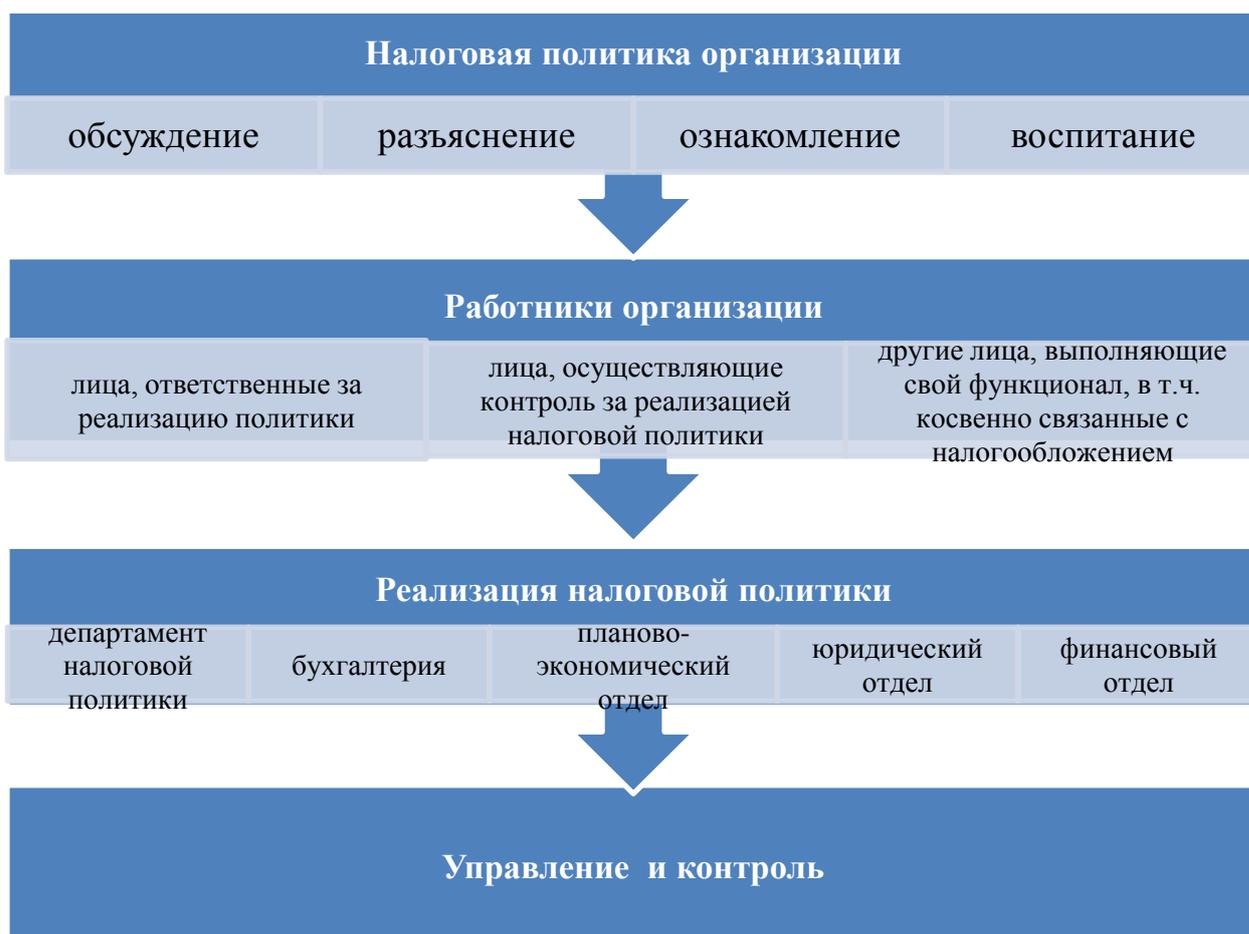


Рисунок 3.1 – Основные направления реализации налоговой политики на микроуровне

В процесс реализации налоговой политики в коммерческой организации могут быть вовлечены (рис. 3.2):

- специально созданный департамент (отдел) налоговой политики, включающий в себя опытных профессионалов, умеющих произвести оценку последствиям решений, принятых менеджментом в налоговом планировании. На руководство этого структурного подразделения возлагаются функции управления, координирования и контроля над претворением в жизнь концептуальных положений корпоративной налоговой политики;

- планово-экономический отдел, отвечающий за экономику экономического субъекта, также является участником в реализации налоговой политики, поскольку именно за этим отделом, как правило, закрепляется функция составления бюджета налогов и его корректировка в случае необходимости;

- служба бухгалтерии, в функционал которой, входят регистрация фактов хозяйственной жизни, их обобщение в регистрах бухгалтерского учета, расчет налогов, составление бухгалтерской и налоговой отчетности. Информация, формируемая в учетно-аналитической системе организации является базой, используемой в ходе налогового планирования;

- юридический отдел, занимающийся договорной политикой, оформлением договоров и документов, посредством которых происходит урегулирование экономических отношений, влияющих на налоговую нагрузку экономического субъекта;

- финансовый отдел, который отвечает за учет и анализ денежных потоков в платежном бюджете (плане), в числе которых существенный удельный вес порой занимают налоговые обязательства.

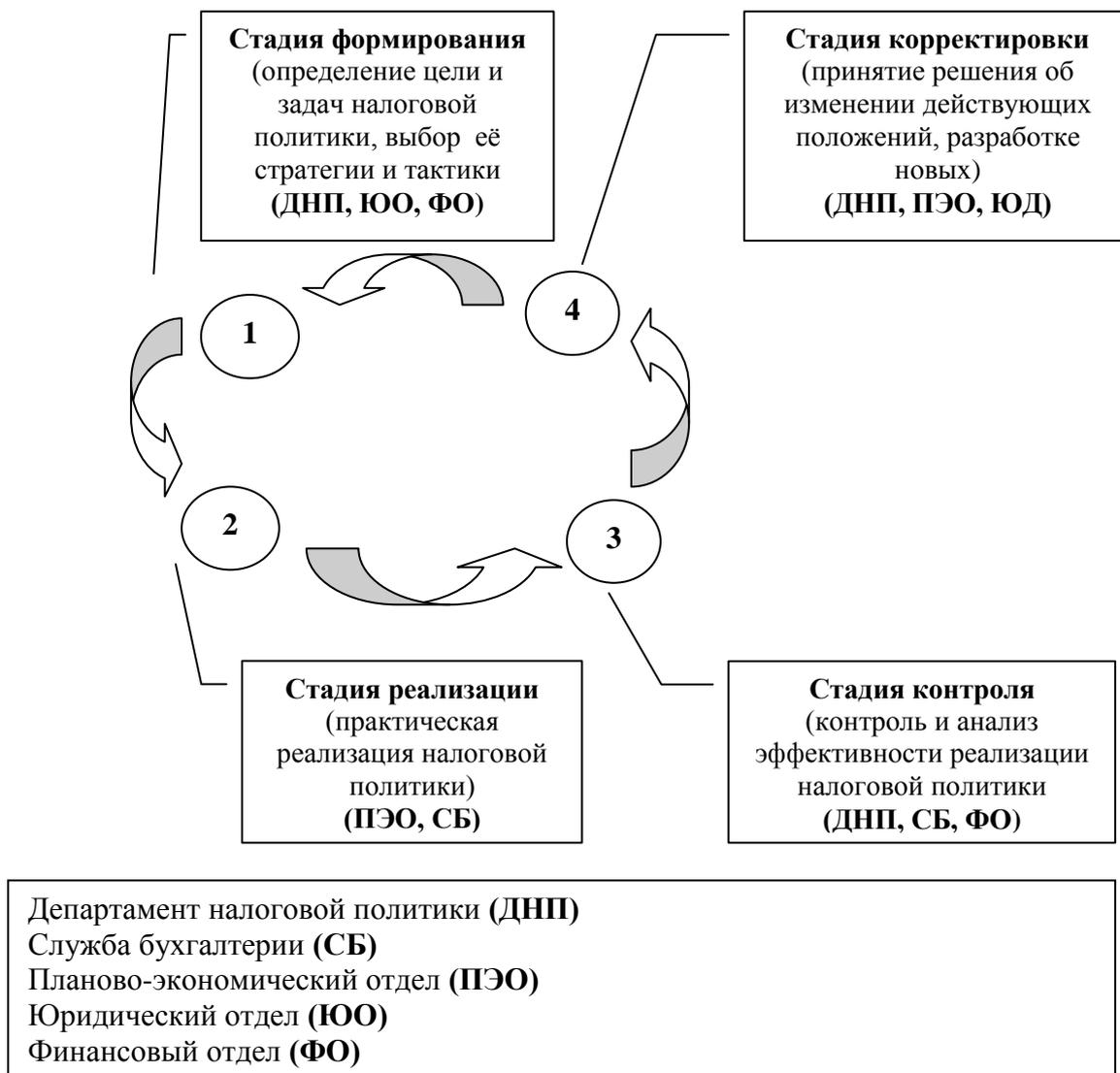


Рисунок 3.2 – Внутренние коммуникации в организации по разработке и реализации налоговой политики на микроуровне

Подводя итоги, можно заключить следующее:

– при реализации налоговой политики нужно исходить из того, что на этапе её формирования нужно правильно выбрать управленческую конструкцию, содержащую общее системное представление о порядке исчисления и уплаты индивидуально безвозмездных налоговых платежей в бюджет в настоящем и будущем. Во-вторых, с учетом уставной деятельности, влияния внешней и внутренней среды, в которой функционирует компания и возможностей роста её стоимости необходимо

грамотно определить режим налогообложения, обосновать возможные варианты налоговой оптимизации.

– при проведении налоговой политики на микроуровне использовать все возможные методы её реализации, а именно управления, контролирования, информирования, консультирования и воспитания коллектива компании;

– достижение успеха при реализации налоговой политики, возможно, достичь, когда в этот процесс вовлечены все ключевые сотрудники коммерческой компании – от высшего руководства до ведущих специалистов соответствующих отделов.

### 3.2 Реализация корпоративной налоговой политики на основе риск-ориентированного подхода

Введение обязанности организовать и осуществлять обособленный налоговый учет с 1 января 2002 года в целях налогообложения прибыли усилило значимость налоговой политики коммерческой организации. Как было сказано ранее, налоговую политику компании в узком смысле можно трактовать как некий стандарт, где должны быть отражены принципы и правила, которых должны соответственно придерживаться и выполнять все должностные лица, вступающие в коммуникации по поводу расчета и уплаты налогов. Важным слагаемым налоговой политики является учетная политика в целях налогообложения, но она не должна заменять саму налоговую политику экономического субъекта.

В настоящее время нет методических рекомендаций по разработке налоговой политики как внутреннего локального акта (стандарта) организации. Мониторинг официальных сайтов публичных компаний показал, что в открытом доступе отсутствуют и их налоговые политики. Это можно прокомментировать тем, что информация о налогах и сборах не

является обязательной к опубликованию и большей частью носит закрытый характер.

Вместе с тем такие разработки методического характера необходимы руководству коммерческих организаций, прежде всего, тем организациям, у которых недостаточно финансовых ресурсов на заказ таких документов у консалтинговых фирм (Приложение 7).

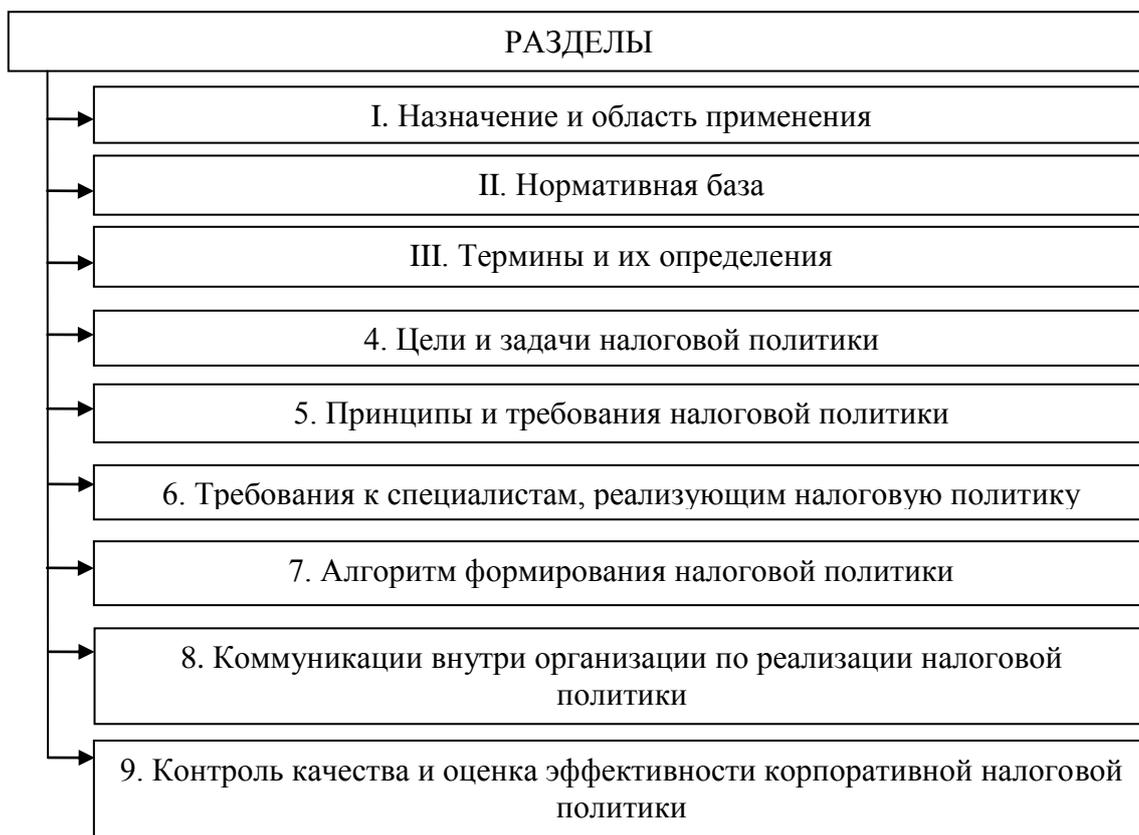
При составлении проекта стандарта за основу были взяты следующие соображения:

– в НК РФ содержатся базовые принципы построения налоговой системы РФ, основные правила исчисления и уплаты индивидуально безвозмездных налоговых платежей, поэтому в методических интерпретациях изложены положения, призванные обеспечить единство требований учета в целях налогообложения, раскрытия информации об элементах налогов, а также минимизации налоговых рисков в результате ведения налогового учета;

– корпоративная налоговая политика представляет собой совокупность таких слагаемых, как налоговый и бухгалтерский учет, налоговый анализ, налоговое планирование, налоговое регулирование и внутривладельческий налоговый контроль, все перечисленные слагаемые связаны между собой и активно интегрируют друг с другом, поэтому методические рекомендации содержат разъяснения в разрезе этих элементов;

– учетная политика в целях налогообложения является дополнением к налоговой политике организации и призвана конкретизировать способы и приемы ведения налогового учета, выбранные налогоплательщиком из альтернативно допускаемых элементов в налоговом законодательстве. Учетная политика организации в целях налогообложения должна быть обязательным приложением к налоговой политике экономического субъекта.

Предлагаемый формат Методических рекомендаций по формированию стандарта «Налоговая политика организации» включают в себя 5 разделов (рис. 3.3)



Источник: разработано автором

Рисунок 3.3 – Содержание Методических рекомендаций по формированию стандарта «Налоговая политика организации»

В методических интерпретациях еще раз подчеркивается назначение и область применения налоговой политики. В частности, сказано, что налоговая политика организации разрабатывается в целях определения основных принципов организации и функционирования отношений в сфере налогообложения, помощи в разработке одинаковых подходов к созданию, управлению и согласованности функции налогового учета в компании.

В помощь разработчикам в методических рекомендациях приводится перечень законодательных и нормативных актов, которыми необходимо руководствоваться в целях формирования налоговой политики предприятия.

Руководство компании, собственники, а также ответственные лица за формирование налоговой политики должны помнить, что она должна содержать:

– цель и задачи. Например, целью налоговой политики должно быть достижение руководством организации важных ориентиров, определяемых учредительными документами, в том числе через сферу налогообложения, цельный и логический подход к анализу и оцениванию систем управления налоговыми рисками. Среди задач можно указать: 1) целенаправленное и организованное восприятие фактического уровня налоговых издержек в соотношении с их прогнозируемой величиной в целях обнаружения несоответствий и разработка экономической стратегии на перспективу; 2) контроль добросовестности бизнеса через расчет фактической налоговой нагрузки; 3) объединение к определенному иерархизированному единству сведений о налоговых обязательствах для принятия решений, имеющих долгосрочный характер; 4) обеспечение руководства экономического субъекта совокупностью данных о безвозмездных налоговых платежах для принятия своевременных управленческих решений в налоговой сфере.

- форму организации функции внутреннего аудита;
- принципы;
- требования к специалистам, реализующим налоговую политику;
- внутренние коммуникации по реализации налоговой политики;
- контроль качества и оценка эффективности корпоративной налоговой политики.

Налоговая политика (в том числе отдельные положения политики) должна быть рекомендована для использования в качестве основы для разработки внутренних документов организации.

По мнению автора, в целях избегания разного толкования терминов, используемых в сфере налоговых отношений, в данный локальный документ следует включить специальный раздел, содержащий объяснения используемых дефиниций, например, таких, как налог и сбор, страховые взносы, налоговый риск, общая налоговая нагрузка, налоговая выгода и т.д.

Кроме того, важно включить разъяснения налоговой политики организации в более расширенном и узком толковании.

При разработке и реализации налоговой политики работники должны придерживаться следующих основополагающих принципов:

- законности;
- учетно-информационного обеспечения;
- оптимальности, разумности;
- единства стратегии и тактики;
- конфиденциальности;
- оперативности;
- оценивания налогового риска;
- своевременности и полноты уплаты налогов;
- своевременности;
- прозрачности и достоверности ведения налогового учета;
- открытости;
- осознанности и обоснованности;
- сближения частных интересов и государственных целей;
- эффективности;
- ответственности должностных лиц за нарушение законодательства;
- стабильности использования правил и предписаний налогового учета;
- компетентности и профессионализма должностных лиц предприятия.

Чтобы налоговая политика успешно была реализована, нужно в ней прописать требования, которые должны выполнять соответствующие должностные лица. Например, соблюдать российское и международное законодательство в сфере налогообложения, следовать правовой позиции, подготовленной на основании актуальной судебной практики, а также разъяснений Минфина и ФНС России, придерживаться принципов формирования налоговой политики, соблюдать этические нормы профессионального поведения и др.

К формированию и реализации налоговой политики на микроуровне должны привлекаться специалисты, обладающие определенными компетенциями. При описании соответствующих требований можно порекомендовать обратиться к профессиональным стандартам. Считаем, что специалисты должны иметь высшее экономическое или юридическое образование, полученное в российских учреждениях высшего образования, имеющих государственную аккредитацию, а также желательно иметь удостоверение по повышению квалификации или переподготовке в налоговой сфере.

Кроме того, работники должны иметь безукоризненную профессиональную репутацию, быть порядочными, открытыми, дипломатичными, внимательными и наблюдательными, обладать определенной решимостью, уметь принимать самостоятельные решения.

Для разработчиков налоговой политики важно иметь представление об алгоритме своих действий, чтобы добиться определенного успеха в этом направлении.

Построение внутренних коммуникаций – важный инструмент в реализации налоговой политики, который позволяет минимизировать сопротивление изменениям и сводить на нет конфликты между руководством и работниками. Важно схему и форму обмена знаниями, информацией в процессе межличностных коммуникаций своевременно довести до специалистов, отвечающих за разработку и претворение в жизнь корпоративной налоговой политики.

Ну и наконец, важным моментом в реализации налоговой политики является осуществление контроля и оценки эффективности корпоративной налоговой политики, которую можно провести с помощью методики, предлагаемой автором.

Изложенное выше позволяет заключить, что использование предлагаемых разработок позволит руководству коммерческих организаций организационно и методически правильно разработать налоговую политику,

способную спланировать налоговые платежи, обеспечить их верный расчет и своевременное перечисление в бюджет, а также минимизировать налоговые риски, повысить социальную ответственность экономических субъектов перед суверенной организацией публичной власти и социумом в целом.

### 3.3 Методика оценка эффективности корпоративной налоговой политики с учетом факторов риска и отраслевых особенностей

Одним из важнейших индикаторов функционирования системы налогообложения как на макро-, так и микроуровне, является налоговая нагрузка. Не так давно, этот показатель рассчитывался только при определении макроэкономических показателей. Но начиная с 2015г. он стал актуален для экономических субъектов. Это легко объяснимо, поскольку при определении налогового риска, являющегося показателем для включения налогоплательщика в план выездной налоговой проверки, во внимание принимается именно этот показатель.

В настоящее время в специальной литературе мы находим большое количество терминов, которые характеризуют тяжесть налогообложения. Кроме того, учеными-экономистами, а также чиновниками из ФНС России предложены методики, позволяющие оценить воздействие налогообложения на хозяйственную деятельность субъектов экономики.

Проведенное исследование, позволило сделать вывод, что произвести оценку эффективности налоговой политики на практике достаточно сложно, поскольку она представляет собой сложную композицию, состоящую из нескольких слагаемых элементов. Поэтому оценку ее реализации можно произвести, используя комплект количественных и качественных показателей. Оценивание как, правило, рекомендуется производить в два этапа: экспертным путем, а затем расчетом специальных коэффициентов (рис. 3.3).



Рисунок 3.1 – Показатели, применяемые при оценке эффективности налоговой политики организации

Качественную экспертизу налоговой нагрузки следует начать с сопоставления её основных положений с существующими макроэкономическими параметрами и планируемыми изменениями в экономике и налогообложении. Если выявляются отклонения, то есть все основания для внесения изменений в существующую налоговую политику.

Стратегия развития бизнеса может подвергаться корректировкам со стороны собственников, поэтому важно установить уровень согласованности цели и задач налоговой политики с учетом смены приоритетов в создании долгосрочной ценности компании.

Поскольку основной целью налоговой политики является достижение руководством важных ориентиров, определяемых учредительными документами, в том числе через сферу налогообложения, а именно минимизация налоговых платежей, поэтому важно установить, насколько гармонично сбалансировано планирование налоговых затрат. Одновременно следует изучить технические, организационные, финансово-экономические возможности экономического субъекта для налогового планирования затрат.

Далее от качественной оценки эффективности налоговой политики нужно перейти к количественному её оцениванию.

К первой группе количественных показателей относятся налоговая нагрузка, а также всевозможные коэффициенты, характеризующие эффективность налогообложения после внедрения политики организации в сфере налогообложения, например, единые показатели, такие как коэффициенты экономии по налогам, эффективности налогового обложения, налоговой ёмкости, налогового эффекта и др. К отдельным показателям можно отнести коэффициенты налогообложения, цены, затрат и прибыли, налоговых льгот, эффект от предоставляемых налоговых льгот и др.

Проведенное исследование и расчеты позволили разработать и предложить практикам актуализированную, т.е. доработанную методику оценки эффективности корпоративной налоговой политики с учетом факторов риска и отраслевых особенностей, предложенную ранее профессором И.А. Коростелкиной, через введение в формулу налоговой нагрузки коэффициента-дефлятора, учитывающего изменения потребительских цен на предстоящий период. Это позволит рассчитать потенциально возможную величину индивидуально безвозмездных налоговых платежей в бюджет с учетом изменений рыночных параметров.

В соответствии с предложенным подходом, расчет уровня налоговой нагрузки на примере ЗАО «АВА плюс два» представлен в таблице 3.1. Индекс-дефлятор на 2021 год, представляющий собой экономический показатель, необходимый для прогнозирования цен на группы товаров и услуг, устанавливается Минэкономразвития для каждой сферы деятельности экономического субъекта. Для бумажного производства, чем и занимается ЗАО «АВА плюс два», установлен индекс-дефлятор в размере 104,4. При расчете показателя за основу брались экономические показатели деятельности компании на уровне 2020г.

Таблица 3.1 – Показатели, характеризующие налоговую нагрузку ЗАО «АВА плюс два», в тыс. руб.

Показатель	2020г.	Прогноз на 2021г.
Индивидуально безвозмездные налоговые платежи, (НП)	193 571	193 571
Налог на доходы физических лиц, (Н <sub>НДФЛ</sub> )	12 073	12 073
Налог на добавленную стоимость, (Н <sub>КОСВ</sub> )	152 671	152 671
Эластичность спроса, (Э <sub>с</sub> ), в долях	0,97	0,97
Эластичность предложения, (Э <sub>п</sub> ) в долях	0,96	0,96
Выручка от продажи продукции, (В)	791 721	791 721
Затраты материальные, (ЗМ)	578 705	578 705
Амортизационные отчисления, (Ам)	9 151	9 151
Индекс-дефлятор	-	104,4
Нагрузка налоговая, (НН), %	51,77	54,05

Результат расчета нагрузки налоговой по предложенной методике, составил в прогнозном 2021 году 54,05%. Налог на вновь созданную стоимость добавлялся в массу налоговых платежей в размере 50,3% при фиксации эластичности спроса и предложения на анализируемом уровне. Данные калькуляции являются реалистичными, поскольку основная продаваемая продукция экономического субъекта это – тара и тарные материалы. Удельный вес доходов от реализации готовой продукции на внутреннем рынке и на экспорт в 2020 г. в ЗАО «АВА плюс два» составлял 93,47%.

Вторая группа количественных показателей включает индикаторы, по которым можно судить об эффективности реализации самой налоговой политики, избранной экономическим субъектом. Например, это может быть показатель рациональности налоговой политики, рассчитываемый как дробь, где в числителе затраты по разработке налоговой политики, в знаменателе – сумма экономии по налогам ( $\mathcal{E}_{\text{онп}} = \mathcal{Z}_{\text{онп}} / \mathcal{E}_{\text{н}}$ ). Обратным показателем является удельная эффективность оптимизации налоговой политики ( $\mathcal{E}_{\text{онп}} = \mathcal{E}_{\text{н}} / \mathcal{Z}_{\text{онп}}$ ), где:

$\mathcal{E}_{\text{онп}}$  – эффективность оптимизации налоговой политики;

$\mathcal{Z}_{\text{онп}}$  – затраты по оптимизации налоговой политики;

$\mathcal{E}_n$  – экономия по налогам.

В затраты по максимизации выгодных характеристик налоговой политики следует включить затраты на оплату труда вместе со страховыми взносами, стоимость услуг по налоговому консультированию, если руководство компаний нуждалось в этом, стоимость специальной литературы по налоговым вопросам и другие затраты.

При оценивании налоговой политики организации важно правильно идентифицировать её налоговое поле, т.е. совокупность всех налогов, уплачиваемых экономическим субъектом и их элементов.

В результате оценивания эффективности налоговой политики организации, через систему вышерассмотренных показателей, необходимо:

- сравнить фактическое состояние показателей с их плановыми величинами, выявить отклонения, обнаружить и проанализировать причины этих отличий;

- исследовать действующие правила налогообложения, арбитражную практику, рекомендации и разъяснения должностных лиц налоговых органов с целью идентификации и применения возможных вариантов налогообложения, способных привести к налоговой оптимизации и минимизации налоговых рисков;

- принятия решения об отказе методического инструментария, не позволившего получить соответствующий эффект и корректировка применяемой корпоративной налоговой политики.

Проведенное исследование подтверждает, что правильно сформированная система показателей способна отразить соответствие тех или иных индикаторов соответствующему элементу налоговой политики организации, что в свою очередь помогает менеджменту компании выбрать нужные варианты оптимизации налоговых платежей. Кроме того, существующая совокупность показателей, используемая на практике, показывает фактическое состояние дела в сфере налогообложения, а также способна оказать положительное влияние на коммуникации между всеми

элементами налоговой политики организации. Расчет и анализ показателей эффективности налогообложения в ретроспективе дают базу для прогнозных значений, налогового планирования на краткосрочную и среднесрочную перспективу. Поскольку налоговые платежи занимают достаточно большой удельный вес в затратах организации, любая экономия на налогах положительно влияет на финансовые показатели деятельности экономического субъекта.

Практика свидетельствует, что в публичных социально ориентированных компаниях, где внедрена и реализуется налоговая политика, налоговое управление со стороны менеджмента намного эффективнее, как с позиции получения экономии на уплате индивидуально безвозмездных налоговых платежей, так и с позиции уменьшения затрат по её практической реализации. Созданный и эффективно функционирующий механизм налоговой политики позволяет своевременно выявлять нерациональный методический инструментарий в налоговой сфере, исключать его и вводить новые способы и приемы, применяемые в налогообложении. Действенным инструментом в этом процессе выступает оценка налоговой политики через систему показателей: 1) характеризующих эффективность налогообложения в результате реализации выбранной налоговой политики (частные и общие); 2) оценивающих эффективность самой налоговой политики. Считаем, что оценивание налоговой политики возможно только с применением соответствующих программных средств автоматизации и современных информационных технологий.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Происходящие в современном мире инновационные преобразования экономических отношений, глобализация и слияние бизнес-структур, выравнивание условий налогообложения, дальнейшее развитие системы налогового администрирования со стороны государства через введение риск-ориентированного подхода к налоговым проверкам потребовали от менеджмента компаний смены парадигм к формированию корпоративной налоговой политики.

Таким образом, анализ системы научных знаний и практики разработки налоговой политики на микроуровне, позволил сделать следующие выводы:

– анализ источников по теме исследования показал, что количество диссертационных работ, посвященных формированию налоговой политики на микроуровне, продолжает оставаться незначительным. В данной научной области не сложился окончательно понятийный аппарат, требуют уточнения перечень факторов, воздействующих на формирование налоговой политики, а также признаки её классификации, и соответственно её виды;

– проведенный обзор большого количества специальной литературы позволил исследовать, уточнить и структурировать понятийный аппарат, используемый в налоговой сфере при формировании корпоративной налоговой политики, адекватный требованиям современного налогового управления, в целях устранения терминологических расхождений идентичных определений и категорий. Понятие налоговой политики коммерческой организаций раскрыто в широком и узком значении;

– на структуру и содержание налоговой политики предприятия оказывают влияние многие факторы, которые отечественные экономисты подразделили на две группы по отношению к самой организации: внутренние и внешние. В ходе исследования в состав этих факторов были внесены дополнительные, а также новые, воздействующие на разработку налоговой политики на уровне предприятия;

– рассмотрены известные теоретиками и практикам классификационные критерии и соответственно виды налоговой политики на уровне коммерческой организации, предложены дополнительные признаки типологии налоговой политики, согласно которому предложено её подразделять на ещё три вида: с учетом отраслевых особенностей (видов деятельности) экономического субъекта; 2) с позиции риск-ориентированного подхода; 3) в зависимости от организационно-структурного построения организации.

– обзор специальной литературы по теме исследования показал, что недостаточно работ, посвященных концептуальным подходам к разработке и реализации корпоративной налоговой политики. В данной научной области не сложилась окончательно система взглядов на налоговую политику предприятия, алгоритм её формирования и принципы построения;

– были исследованы принципы формирования налоговой политики компании и дополнительно к существующим, предложено добавить еще пять основополагающих допущений: принцип сближения частных интересов и государственных целей; принцип эффективности; принцип ответственности должностных лиц за нарушение законодательства; принцип стабильности использования правил и предписаний налогового учета; принцип компетентности и профессионализма должностных лиц предприятия;

– новации, используемые налоговыми органами в ходе налогового контроля, потребовали пересмотра подходов в формировании и реализации налоговой политики компаниями, при разработке которой нужно оценивать налоговые риски, при выборе стратегии и тактики своего поведения в налоговой сфере во внимание нужно принимать рискованность своей деятельности, которая зависит от сферы деятельности и географического сегмента. Кроме того, важно управлять налоговым риском, которому подвержена деятельность организации в ходе взаимоотношений с налоговыми органами;

– корпоративная налоговая политика представляет собой совокупность таких элементов, как налоговый и бухгалтерский учет, налоговый анализ, налоговое планирование, налоговое регулирование и внутривозрастной налоговый контроль. Все перечисленные слагаемые связаны между собой и активно интегрируют друг с другом. Оценить эффективность налоговой политики в целом невозможно, без проведения оценки каждой её составляющей. Этот процесс можно осуществить, применив совокупность количественных и качественных показателей, к которым относятся налоговая нагрузка, а также всевозможные коэффициенты, характеризующие эффективность налогообложения после внедрения налоговой политики организации;

– большое количество методов и приемов расчета налоговой нагрузки, чрезмерная сложность исчисления некоторых показателей, а также получение разных данных в результате применения этих методик, говорит о том, что практикам нужна универсальный методический инструментарий, позволяющий легко и быстро идентифицировать нагрузку на бизнес в налоговой сфере. Методика, рекомендованная и используемая ФНС России несложная в применении, но не позволяет выявить реальное налоговое бремя на бизнес и не совсем подходит для налогового анализа и формирования налоговой политики организации;

– предложенная И.А. Коростелкиной методика расчета налоговой нагрузки позволит организациям, производящим продукцию точно рассчитать фактическую налоговую нагрузку, но только в ретроспективе. Для целей формирования налоговой политики её следует дополнить, включив в формулу расчета нагрузки коэффициент-дефлятор, учитывающий изменения потребительских цен на предстоящий период;

– в настоящее время со стороны отечественных ученых не сложилось единого мнения по классификации рисков. Вместе с тем, научно обоснованная типология рисков позволяет правильно их идентифицировать и оценить, а также разработать мероприятия по их минимизации;

– одним из видов рисков является налоговый риск, который нужно учитывать при формировании налоговой политики организации, поскольку через ее реализацию его можно минимизировать. Регулятивы о налогах и сборах и другие директивные акты не раскрывают понятие налогового риска, но в публикациях и научных исследованиях отечественных экономистов этот термин встречается достаточно часто и каждый из них даёт свою интерпретацию этой дефиниции, в отношении которой были вскрыты плюсы и минусы. Поэтому в работе предложен авторский подход к определению этого термина: налоговый риск – это вероятная опасность, действия наугад экономических субъектов, связанные с постановкой и осуществлением налогового учета, соблюдением налогового законодательства, ведением предпринимательской деятельности, ориентированные, прежде всего, на достижение положительного результата в налоговой сфере;

– предложен методический инструментарий реализации корпоративной налоговой политики на основе идентификации и оценивании риска, а именно подготовлены научно-методические интерпретации по разработке корпоративной налоговой политики, базирующиеся на степени возможной налоговой угрозы;

– актуализирована методика оценка эффективности корпоративной налоговой политики с учетом факторов риска и отраслевых особенностей через введение в формулу налоговой нагрузки коэффициента-дефлятора, учитывающего изменения потребительских цен на предстоящий период. Это позволит рассчитать потенциально возможную величину индивидуально безвозмездных налоговых платежей в бюджет с учетом изменений рыночных параметров.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Абрамов, В.Ю. Руководство по применению комплаенс-контроля в различных сферах хозяйственной деятельности: практическое пособие / В.Ю. Абрамов. М.: Юстицинформ, 2020. – 172 с.
2. Абдыкалиева, Ж.Ш. Налоговый риск: сущность, влияние и управление / Ж.Ш. Абдыкалиева, А.Д. Толегенова // Современные тенденции развития науки и технологий. – 2016. – № 9-4. – С. 5- 10.
3. Авдеев, В.В. Налоговые проверки: критерии отбора плательщиков для проведения выездных налоговых проверок / В.В. Авдеев // Налоги. – 2015. – № 8. – С. 14 - 17.
4. Агарков, Г.А. Международные модели управления рисками: возможности применения и результаты / Г.А. Агарков, Д.А. Бессонов, В.С. Сухих, А.Р. Ханова, Л.В. Юрьева // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 13. – С. 52 - 68.
5. Акатьева, М.Д. Необходимое умение главного бухгалтера по оценке потенциальных рисков с теоретических и практических позиций / М.Д. Акатьева // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2017. – № 4. – С. 10 - 17.
6. Акатьева, М.Д. Репутационный риск: оценка современного теоретико-понятийного аппарата / М.Д. Акатьева // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 20. – С. 16 - 29.
7. Акатьева, М.Д. Риски медиаорганизаций: определение видов и раскрытие информации / М.Д. Акатьева, М.Н. Тимошенко // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2017. – № 1. – С. 27 - 33.
8. Алиев, Б.Х. Налоговая политика и ее роль в регулировании экономики государства / Б.Х. Алиев, Х.Б. Алиев // Вопросы структуризации экономики. – 2012. – № 3. – С. 50 - 56.

9. Алиев, Б.Х. Налоговая нагрузка как фактор экономического роста предприятия / Б.Х. Алиев, Ш.М. Исаева // Финансы и кредит. – 2013. – № 36 (564). – С. 29 - 34.
10. Аманжолова, Б.А. Налоговая нагрузка экономических субъектов: проблемы контроля и методы анализа / Б.А. Аманжолова, С.В. Степанова // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – № 46. – С. 108 - 126.
11. Антонова, Е.В. Разработка методической базы и регламента внутреннего контроля формирования и исполнения налоговой политики холдинга: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е.В. Антонова. Москва, 2015. – 26 с.
12. Аминова, Н. Фискальная нагрузка / Н. Аминова // Расчет. – 2018. – № 7. – С. 22 - 25.
13. Антонова, О.В. Комплексный анализ налоговой нагрузки на организацию: современный подход / О.В. Антонова, Д.В. Назаров // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2015. – № 3. – С. 82-87.
14. Антонова, Н.А. Риски: классификация и методы управления в рамках дью дилидженс / Н.А. Антонова // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 7. – С. 23 - 36.
15. Аронов, А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие / А.В. Аронов, В.А. Кашин. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. – 544 с.
16. Артеменко, Г.А. Применение риск-ориентированного подхода в методике налогового контроля / Г.А.Артеменко // Вопросы регулирования экономики. – 2011. – № 2. – С. 84 - 96.
17. Барашьян, В.Ю. Риск-ориентированный подход к обеспечению финансовой устойчивости российских предприятий / В.Ю. Барашьян, С.В. Верещага // Евразийский союз ученых. – 2015. – № 3-2 (12). – С. 61 - 64.

18. Барчинова, Н.С. Правовые аспекты формирования налоговой политики российских компаний / Н.С. Барчинова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2017. – № 4-3. – С. 113 - 117.

19. Барчинова, Н.С. Теоретические аспекты формирования налоговой политики предприятия / Н.С. Барчинова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2016. – № 5-2. – С. 17 - 21.

20. Белоцерковский, Е.Я. Классификация рисков при производстве строительных работ / Е.Я. Белоцерковский // Руководитель строительной организации. – 2010. – № 8. – С. 35 - 43.

21. Бестаев, М.И. Налоговая политика как средство стимулирования региональной экономики (на материалах республики Северная Осетия-Алания): автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / М.И. Бестаев. Санкт-Петербург, 1999. – 23 с.

22. Бенедис, И.С. Риск-ориентированный подход в финансовом менеджменте / И.С. Бенедис // Вестник Белорусского государственного экономического университета. – 2018. – № 6 (131). – С. 88 - 93.

23. Бланк, И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. Киев: Ника-Центр, 1998. – 480 с.

24. Богданов, А.С. Методические основы анализа и оценки налогового потенциала региона / А.С. Богданов // Экономические и гуманитарные науки. – 2014. – № 2. – С. 97 - 100.

25. Бобкина, А.В. Налоговая политика как составляющая налоговой оптимизации / А.В. Бобкина // Российское государствоведение. – 2018. – № 3. – С. 98 - 103.

26. Большая экономическая энциклопедия. – М.: Эксмо, 2008. – 816 с.

27. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – 2-е изд. перераб. и доп. – М., 2007. – 418 с.

28. Бондаренко, Т.Н. Налоговая политика как элемент развития взаимодействия государства и бизнес-сообщества / Т.Н. Бондаренко, Ю.Е.

Печенкина // Международный студенческий научный вестник. – 2015. – № 4-3. – С. 387 - 389.

29. Борисейко, Ю.В. Учетное обеспечение налоговой политики предприятия: вопросы организации / Ю.В. Борисейко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 8. – С. 52 - 60.

30. Борисова, О.В. Корпоративная налоговая политика: понятие и методика оценки / О.В. Борисова // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 6. – С. 9 -16.

31. Бородина, А.С. Налоговая нагрузка предприятия: сущность, функции, факторы и показатели / А.С. Бородина // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 6. – С. 5 - 15.

32. Бородина, А.С. Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия / А.С. Бородина // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 9. – С. 5 - 14.

33. Брызгалин, А.В. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2019 год / А.В. Брызгалин, О.С. Федорова, С.А. Смирнова, Е.А. Гринемаер, М.В. Королева, С.В. Запольский, Е.Л. Васянина // Налоги и финансовое право. – 2020. – № 4. – С. 8 - 157.

34. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – 3-е изд., перераб. и доп. – Сер. Профессиональная практика. М.: Юрайт. – 304 с.

35. Брызгалин, А.В. Трудовые отношения, НДФЛ и страховые взносы: сложные вопросы из практики налогового консультирования / А.В. Брызгалин, О.С. Федорова, О.Е. Аникеева, М.В. Королева, М.Е. Рогатнева, Р.В. Климовская, И.Ю. Жалонкина, Н.Н. Татаренков, А.П. Абрамов, В.Ю. Буров, С.С. Быков, Е.С. Вылкова, М.В. Долгополова, Е.Б. Дьякова, Л.В. Перекрестова, Е.А. Ермакова, Ю.Б. Иванов, А.А. Енина-Березовская, А.П. Киреенко, Ю.А. Крохина, И.А. Майбуров, Е.Н. Орлова, В.Г. Пансков, М.Р. Пинская, Ю.И. Погорлецкая, А.И. Погорлецкий, В.М. Пушкарева, Т.В.

Сорокина, Н.Н. Тюпакова, О.Ф. Бочарова, Г.В. Фрмин, Е.А. Шкарупа // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – № 9. – С. 30 - 269.

36. Букач, Е. Грамотная налоговая политика – стимул и поддержка для бизнеса [Интервью с Д.Г. Черником] / Е. Букач // *Налоговый вестник*. – 2010. – № 1. – С. 9 - 13.

37. Булаев, С.В. Налоговая политика предприятий торговли / С.В. Булаев // *Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение*. – 2010. – № 12. – С. 29 - 43.

38. Бунько, В.А. Налоговый менеджмент организации / В.А. Бунько // *Менеджмент в России и за рубежом*. – 2009. – № 3. – С. 102 - 108.

39. Бухадеева, Н.В. Оценка налоговой нагрузки и методические подходы к её совершенствованию: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Н.В. Бухадеева. Иркутск, 2006. – 22 с.

40. Бушинская, Т.В. Инструменты реализации региональной налоговой политики / Т.В. Бушинская // *Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки*. – 2008. – № 1. – С. 140 - 144.

41. Бычкова, С.М. Учетная политика – частный регламент обеспечения экономической безопасности / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – № 15. – С. 2 - 8.

42. Варакса, Н.Г. Методические аспекты расчета налоговой нагрузки на макро и микроуровне / Н.Г. Варакса // *Экономические и гуманитарные науки*. – 2009. – № 2 (208). – С. 120-129.

43. Варакса, Н.Г. Экономическая сущность и структура налоговой нагрузки предприятия / Н.Г. Варакса // *Экономические и гуманитарные науки*. – 2009. – № 3 (209). – С. 147-153.

44. Варакса, Н.Г. Теоретические аспекты оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта / Н.Г. Варакса // *Экономические и гуманитарные науки*. – 2009. – № 4 (210). – С. 87-93.

45. Варакса, Н.Г. Анализ формирования налоговой базы и налоговой нагрузки по земельному налогу / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. – № 1 (252). – С. 96-102.

46. Варакса, Н.Г. Методика анализа и планирования налоговых обязательств на микроуровне в целях определения оптимального режима налогообложения или их сочетания / Н.Г. Варакса // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. – № 9 (260). – С. 66-76.

47. Варакса, Н.Г. Специфика возникновения и минимизации рисков в учетно-налоговой системе экономического субъекта / Н.Г. Варакса, А.Ю. Бондарева // Экономические и гуманитарные науки. – 2016. – № 7 (294). – С. 55-61.

48. Варакса, Н.Г. Планирование налоговой нагрузки как критерия оценки налоговой политики в целях устойчивого функционирования экономического субъекта / Н.Г. Варакса, Е.С. Рождественская, А.В. Николаенко // Управленческий учет. – 2017. – № 5. – С. 38-43.

49. Варакса, Н.Г. Элементы предупреждения рисков учетно-налоговой системы для субъектов малого бизнеса / Н.Г. Варакса, К.И. Бурцева, Е.И. Степаненко // Экономические и гуманитарные науки. – 2019. – № 10 (333). – С. 56-63.

50. Варакса, Н.Г. Финансово-налоговые риски в системе экономической безопасности предприятия / Н.Г. Варакса, А.А. Симонова // Экономические и гуманитарные науки. – 2020. – № 10 (345). – С. 78-82.

51. Варнавский, А.В. Риск-подход в налоговом правоприменении / А.В. Варнавский // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – Т. 9. – № 3. – С. 135 - 142.

52. Васильчук, Е.В. Налоговый риск: понятие и проявление / Е.В. Васильчук // Научные итоги года: достижения, проекты, гипотезы. – 2011. – № 1-2. – С. 141 - 145.

53. Винокурова, Т.П. Налоговый риск: экономическая сущность, методики анализа и оценки, направления их совершенствования / Т.П.

Винокурова // Экономика и управление (Минск). – 2012. – № 4 (32). – С. 103 - 110.

54. Винокурова, Т.П. Теоретические аспекты риск-менеджмента и направления совершенствования методик анализа налоговых рисков организации / Т.П. Винокурова // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 4 (403). – С. 14 - 25.

55. Гавриленко, Д.В. Налоговый риск и организация комплаенс-функции в кредитной организации / Д.В. Гавриленко // Внутренний контроль в кредитной организации. – 2012. – № 3. – С. 103 - 112

56. Галлямова, Т.Р. Теоретические аспекты налоговой политики организации / Т.Р. Галлямова, Р.М. Ахметшина // Вестник современных исследований. – 2019. – № 8.1 (34). – С. 38 - 41.

57. Герб, А.А. Оценка эффективности внедрения риск-ориентированного подхода в систему налогового контроля Российской Федерации / А.А.Герб // Молодой ученый. – 2016. – №25. – С. 262 - 264.

58. Глинский, А.Н. Налоговая политика как механизм перераспределения национального дохода в обществе / А.Н. Глинский // Налоги. – 2007. – № 4. – С. 9 - 12.

59. Голова, Е.Е. Налоговая политика организации / Е.Е. Голова // Международный научно-исследовательский журнал. – 2013. – № 1-1 (8). – С. 28 - 29.

60. Гончаренко, Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения / Л.И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 1. – С. 17 - 24.

61. Гордеев, А.В. Последствия российского налогового маневра в условиях интеграции рынка нефти и нефтепродуктов государств – членов Евразийского экономического союза / А.В. Гордеев // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 2. – С. 224 - 240.

62. Гордеева, О.В. Оценка эффективности налоговой политики / О.В. Гордеева // Налоги и налогообложение. – 2006. – № 10. – С. 10-14.

63. Гордеева, О.В. Налоговые риски: понятие и классификация / О.В. Гордеева // Финансы. – 2011. – № 1. – С. 33 - 36.

64. Горячева, Ю.П. Способы оптимизации налогообложения / Ю.П. Горячева // Economics. – 2017. – № 6 (27). – С. 24 - 27.

65. Гражданский кодекс РФ (ГК РФ) Часть 1 [Электронный ресурс] от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

66. Гривапш, Э.А. Этапы формирования налоговой политики предприятия / Э.А. Гривапш, И.Б. Кобелева // Управление и экономика в XXI веке. – 2019. – № 3. – С. 22 - 27.

67. Давудгаджиева, Р.Д. Совершенствование налогового контроля в условиях применения риск-ориентированного подхода / Р.Д. Давудгаджиева // Современное общество и власть. – 2017. – № 2 (12). – С. 177 - 180.

68. Давыдкина, А.В. Налоговый риск и его последствия в период пандемии COVID-19 на примере предприятий строительной отрасли / А.В. Давыдкина // Калужский экономический вестник. – 2020. – № 4. – С. 4 - 7.

69. Данина, И.Н. Налоговая нагрузка организации: показатели и методика оценки: на материалах Чувашской Республики: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / И.Н. Данина. Москва, 2005. – 26 с.

70. Дедкова, Е.Г. Моделирование эффективной налоговой политики на сельскохозяйственном предприятии / Е.Г. Дедкова // Сборник научных трудов вузов России «Проблемы экономики, финансов и управления производством». – 2012. – № 32. – С. 16 - 21.

71. Дедкова, Е.Г. Анализ элементов налоговой политики для целей обеспечения экономической безопасности территории / Е.Г. Дедкова, И.А. Маслова, Р.С. Ковалев // Экономические и гуманитарные науки. – 2020. – № 12 (347). – С. 68-76.

72. Дедова, О.В. Налоговая нагрузка как фактор экономической безопасности субъекта хозяйствования / О.В. Дедова, В.А. Довыденко // Финансы и учетная политика. – 2020. – № 2 (17). – С. 5 - 10.

73. Демешева, И.А. Налоговая нагрузка в основе критерия эффективности ведения налоговой политики / И.А. Демешева // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2016. – № 8-1 (20). – С. 122 - 125.

74. Демидова, М.Г. Проблемные вопросы понятия «налоговая нагрузка» в Российской Федерации / М.Г. Демидова // Вестник Санкт-Петербургской юридической академии. – 2020. – № 3 (48). – С. 39 - 43.

75. Демчук И.Н. Налоговый риск: сущность и содержание понятия / И.Н. Демчук // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2010. – № 1 (9). – С. 10-15.

76. Долгих, И.Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности / И.Н. Долгих // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 21. – С. 41 - 47.

77. Евстафьева, А.Х. Формирование налоговой политики организации в современных условиях развития / А.Х. Евстафьева // Основы экономики, управления и права. – 2014. – № 4 (16). – С. 59 - 62.

78. Егорова, О.Я. Налоговая политика компании как инструмент управления налоговыми рисками / О.Я. Егорова // Научные записки молодых исследователей. – 2014. – № 6. – С. 36 - 39.

79. Елгина, Е.А. Учетная политика и оценка налогового риска / Е.А. Елгина, М.И. Мигунова // Бухгалтерский учет. – 2010. – № 1. – С. 121 - 122.

80. Ермакова, М.Р. Оптимизация налогообложения как способ повышения эффективности деятельности предприятия / М.Р. Ермакова // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление. – 2017. – № 6. – С. 65 - 71.

81. Жаркова, Е.Б. Методологические аспекты реализации налоговой политики / Е.Б. Жаркова // Налоги. Инвестиции. Капитал. – 2006. – № 1-3. – С. 23 - 26.

82. Заика, В.С. Понятие налоговой политики организации в системе категорий финансового менеджмента / В.С. Заика // *Налоги*. – 2010. – № 5. – С. 2 - 5.

83. Заика, В.С. Методика формирования и оценка эффективности налоговой политики нефтегазовых организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / В.С. Заика. Йошкар-Ола, 2010. – 24 с.

84. Зарипова, Н.Д. Методические аспекты формирования налоговой политики организаций / Н.Д. Зарипова // *Налоговая политика и практика*. – 2009. – № 9-1. – С. 10 - 13.

85. Заслонкина, О.В. Теоретические основы формирования налоговой политики / О.В. Заслонкина, С.Л. Мерцалова // *Научные Записки ОрелГИЭТ*. – 2021. – № 1 (37). – С. 34 - 38.

86. Захарова, Е.Н. Необходимость риск-ориентированного подхода в налоговом контроле / Е.Н. Захарова, С.К. Содномова // *Известия Байкальского государственного университета*. – 2018. – Т. 28. – № 4. – С. 650 - 660.

87. Иванян, А.Г. Налоговые риски: актуальность растет / А.Г. Иванян // *Налоги и налогообложение*. – 2009. – № 2. – С. 16 - 17.

88. Иванян, А.Г. О налоговых рисках / А.Г. Иванян, А.Ю. Че // *Налоговый вестник*. – 2007. – № 10. – С. 3 - 7.

89. Илларионов, А. Без дела благородного. Легальные схемы минимизации рисков / А. Илларионов // *Финансовая газета*. – 2020. – № 13. – С. 6 - 7.

90. Информация Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

91. Кадушин, А.Н. Насколько сильно налоговое бремя в России / А.Н. Кадушин, Н.М. Михайлова // *Финансы*. – 2005. – № 7. – С. 15 - 21.

92. Казаков, В.В. Налоговая политика, налогообложение, налоговые правоотношения – основополагающие категории в системе налогового права / В.В. Казаков // Финансовое право. – 2011. – № 7. – С. 26 - 28.

93. Каратаев, А.С. Налоговая нагрузка и ее зависимость от отраслевых особенностей / А.С. Каратаев // Экономические науки. – 2010. – № 6. – С. 127 - 131.

94. Катков, Д.В. Налоговая политика как инструмент обеспечения экономической безопасности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Д.В. Катков. Санкт-Петербург, 2004. – 19 с.

95. Качалов, Р.М. Управление хозяйственным риском / Р.М. Качалов. М.: Наука, 2002. – 191с.

96. Кашин, В.А. Налоги и налогообложение. Актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования / В.А. Кашин: Учебное пособие. М., 2009. – 576 с.

97. Кильметова, Р.Р. Риск-ориентированный подход при проведении выездных налоговых проверок: правовая основа и практика применения / Р.Р. Кильметова, Х.Г. Климатов // Тенденции развития науки и образования. – 2021. – № 74-5. – С. 95 - 98.

98. Кинев, Ю.Ю. Оценка рисков финансово-хозяйственной деятельности предприятий на этапе принятия управленческого решения / Ю.Ю. Кинев // Маркетинг в России и за рубежом. – 2000. № 5. – С. 12 - 17.

99. Кирина, Л.С. Взаимосвязь процесса налоговой оптимизации с уровнем налоговой нагрузки и налоговыми рисками / Л.С. Кирина, Н.А. Горохова // Горизонты экономики. – 2015. – № 4 (23). – С. 52-56.

100. Кирова, Е.А. Налоговая нагрузка: как ее определять? / Е.А. Кирова // Финансы. – 2009. – № 4. – С. 29-33.

101. Коваль, Л. Налоговое планирование: оптимизация налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта / Л. Коваль // Право и экономика. – 2005. – № 9. – С. 23 - 27.

102. Колесень, Е.В. Взаимосвязь процесса налоговой оптимизации с уровнем налоговой нагрузки и налоговыми рисками / Е.В. Колесень // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2010. – № 9. – С. 34 - 38.

103. Конева, О.В. Оценка регулирующего воздействия налоговой политики на экономическую безопасность промышленного кластера / О.В. Конева // Вестник НГИЭИ. – 2019. – № 5 (96). – С. 151 - 172.

104. Коростелкина, И.А. Концептуальное содержание корпоративной налоговой политики и обоснование ее структурных параметров / И.А. Коростелкина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 18. – С. 31 - 40.

105. Коростелкина, И.А. Концепция формирования многоуровневой налоговой политики / И.А. Коростелкина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 41. – С. 51 - 59.

106. Коростелкина, И.А. Теоретическое обоснование поэтапного состава корпоративной налоговой политики / И.А. Коростелкина // Экономические и гуманитарные науки. – 2016. – № 2 (289). – С. 88 - 96.

107. Коростелкина, И.А. Обоснование структурных параметров корпоративной налоговой политики. Теория и практика гармонизации информационных потоков в учетно-налоговой системе на макро- и микроуровне: Монография / Под общ. ред. Л.В. Поповой. Орел: ГУ-УНПК, 2011. – 430 с.

108. Коростелкина, И.А. Концепция формирования корпоративной налоговой политики / И.А. Коростелкина // Управленческий учет. – 2016. – № 4. – С. 64 - 70.

109. Коростелкина, И.А. Концепция формирования структурных параметров многоуровневой налоговой политики: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 / И.А. Коростелкина. – Орел, 2012. – 48 с.

110. Коростелкина, И.А. Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов / И.А. Коростелкина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 32. – С. 41 - 51.

111. Крейнина, М.Н. Влияние налоговой системы на финансовое состояние предприятий / М.Н. Крейнина // Менеджмент в России и за рубежом. – 1997. – № 4. – С. 34 - 44.

112. Криштопа, И.В. Формирование налоговой политики предприятия / И.В. Криштопа // Менеджер. – 2018. – № 4 (86). – С. 137 - 144.

113. Кувалдина, Т.Б. Налоговые риски: сущность и меры по их минимизации / Т.Б. Кувалдина, М.С. Ноздрачева // Инновационная экономика и общество. – 2020. – № 2 (28). – С. 15-22.

114. Кувалдина, Т.Б. Риски коммерческих организаций: сущность, виды, учет / Т.Б. Кувалдина, Е.В. Лобачев // Инновационная экономика и общество. – 2019. – № 2 (24). – С. 59-69.

115. Кузнецова, Д.А. Налоговая нагрузка как одна из основных проблем российской налоговой системы / Д.А. Кузнецова // Территория науки. – 2019. – № 2. – С. 89-93.

116. Кузулгуртова, А.Ш. Налоговая политика как сфера обеспечения ресурсами государственной финансовой политики / А.Ш. Кузулгуртова // Финансы и кредит. – 2011. – № 5 (437). – С. 59 - 70.

117. Кузюкова, В.В. Налоговая нагрузка предприятий РФ и направления её оптимизации / В.В. Кузюкова, Н.Н. Губернаторова // Калужский экономический вестник. – 2019. – № 1. – С. 10-12.

118. Куликова, Е.Е. Управление рисками. Инновационный аспект / Е.Е. Куликова. М.: Бератор-Паблишинг, 2008. – 197 с.

119. Купцова, Ю.В. Налоговая политика как инструмент интеграции в Европейском союзе / Ю.В. Купцова: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.14. – Москва, 2004. – 25 с.

120. Лазутина, Д.В. Налоговая нагрузка и методы ее расчета: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.10 / Д.В. Лазутина. – Тюмень, 2005. – 25 с.

121. Лапуста, М.Г. Риски в предпринимательской деятельности / М.Г. Лапуста, Л.Г. Шаршукова. М.: ИНФРА-М, 1998. – 223с.
122. Лермонтов, Ю.М. Выработка банком эффективной налоговой политики / Ю.М. Лермонтов // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2009. – № 12. – С. 24 - 29.
123. Литвин, М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М.И. Литвин // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 29 - 31.
124. Лопатникова, Е.А. Реализация принципов налогового процесса как фактор эффективной налоговой политики / Е.А. Лопатникова // Налоги. – 2009. – № 6. – С. 27 - 29.
125. Лященко, Н.А. Направления совершенствования налоговой политики предприятия / Н.А. Лященко, Э.А. Гривапш // Управление и экономика в XXI веке. – 2020. – № 1. – С. 15 - 20.
126. Максимова, Т.Н. Налоговое планирование / Т.Н. Максимова. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2011. – 340 с.
127. Малис, Н.И. Налоговая политика кризисного периода направлена на поддержку экономики / Н.И. Малис, Л.П. Грундел // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. – 2020. – № 6. – С. 10 - 16.
128. Малис, Н.И. Актуальные задачи налоговой политики по реализации Национального проекта по малому предпринимательству / Н.И. Малис // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. – 2020. – № 1. – С. 69 - 74.
129. Малис, Н.И. Налоговые риски крупных сельскохозяйственных предприятий увеличиваются / Н.И. Малис // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. – 2019. – № 5. – С. 64 - 71.
130. Мамий, Е.А. Риск-ориентированный подход к построению системы финансового менеджмента ФПГ птицеводства / Е.А. Мамий, М.А. Байбуртян // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2012. – № 33 (123). – С. 12 -19.

131. Мамонова, И.В. Налоговая политика России как отражение функциональных взаимосвязей налогообложения / И.В. Мамонова // *Налоги и финансовое право*. – 2015. – № 6. – С. 110 - 116.

132. Мамонова, И.В. Взаимосвязь классификации и методов налоговой политики организации / И.В. Мамонова // *Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета*. – 2005. – № 14. – С. 105-116.

133. Мандражи, З.Р. Налоговый анализ как составляющая оптимизации налоговой политики предприятия / З.Р. Мандражи // *Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета*. – 2021. – № 1 (71). – С. 134 - 138.

134. Мандрощенко, О.В. Подходы к оценке определения оптимальной налоговой нагрузки субъекта предпринимательской деятельности / О.В. Мандрощенко // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – № 28. – С. 49 - 54.

135. Мартазанов, А.К. Роль корпоративной налоговой политики в управлении предприятием / А.К. Мартазанов // *Экономические и гуманитарные науки*. – 2016. – № 8 (295). – С. 82 - 87.

136. Мартазанов, А.К. Обоснование поэлементного состава корпоративной налоговой политики / А.К. Мартазанов // *Экономические и гуманитарные науки*. – 2016. – № 6 (293). – С. 77 - 84.

137. Мартазанов, А.К. Экономическая характеристика корпоративной налоговой политики / А.К. Мартазанов // *Управленческий учет*. – 2016. – № 7. – С. 59 - 63.

138. Маслова, И.А. Планирование и прогнозирование налоговых рисков для целей эффективного налогового менеджмента / И.А. Маслова // *Управленческий учет*. – 2012. – № 6. – С. 75-80.

139. Мезенцева, А.Е. Налоговая нагрузка юридических лиц в Российской Федерации и проблемы её регулирования / А.Е. Мезенцева //

Современные научные исследования и разработки. – 2018. – Т. 2. – № 11 (28).  
– С. 467 - 470.

140. Мелконян, Е.В. Как самостоятельно рассчитать налоговую нагрузку компании / Е.В. Мелконян // Российский налоговый курьер. – 2012. – № 7. – С. 56 - 57.

141. Моисеева, Н.С. Учет и управление рисками коммерческой организации / Н.С. Моисеева, Т.В. Кожина // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 34. – С. 28 - 44.

142. Муханова, М.А. Риск-ориентированный подход при управлении финансами предприятия / М.А. Муханова, А.М. Кабешева // Генезис экономических и социальных проблем субъектов рыночного хозяйства в России. – 2021. – № 14. – С. 40 - 42.

143. Мухамедзянов, К.З. Эффективность учетной политики для целей налогообложения организации / К.З. Мухамедзянов // Налоги и налоговое планирование. – 2012. – № 7. – С. 56 - 58.

144. Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 1 [Электронный ресурс] от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

145. Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 2 [Электронный ресурс] от 05.08.2000 №117-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

146. Назарова, В.Л. Теоретические аспекты формирования налоговой политики предприятия / В.Л. Назарова, А. Минисбаева // Статистика, учет и аудит. – 2013. – № 4 (51). – С. 53 - 57.

147. Назаров, Р.А. Управление налоговыми рисками организаций / Назаров Р.А. // Все для бухгалтера. – 2009. – № 4. – С. 33 - 36.

148. Наконечная, Т.В. Сущность, содержание, функции налоговой политики организации / Т.В. Наконечная // Материалы IX Международной заочной научной конференции «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития». – 2015. – С. 83 - 86.

149. Наконечная, Т.В. Этапы формирования налоговой политики предприятия / Т.В. Наконечная // Материалы XII Международной научной конференции «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития». 2018. – С. 219 - 221.

150. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В.Г. Пансков; Финансовая акад. при Правительстве Российской Федерации. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 459 с.

151. Никитин, А.Ю. Когда перспектива платить меньше налогов не радует / А.Ю. Никитин // Главная книга. – 2015. – № 20. – С. 24 - 31.

152. Никулина, О.М. Налоговая нагрузка в России: основные подходы / О.М. Никулина // Все для бухгалтера. – 2017. – № 2. – С. 16 - 28; Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 18. – С. 22 - 38.

153. Новикова, Н.А. Подходы к определению налоговой политики предприятия / Н.А. Новикова, Н.В. Уколова, О.К. Котар, Л.Н. Алайкина // Сборник статей VI Международной научно-практической конференции «Фундаментальная и прикладная наука: состояние и тенденции развития». – 2020. – С. 4 - 9.

154. Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова // Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., дополненное. – М.: ООО «ИТИ ТЕХНОЛОГИИ», 2003. – 944 с.

155. Оломская, Е.В. Устранение пробелов в бухгалтерском и налоговом учете: компаративный анализ зарубежного опыта и российской практики / Е.В. Оломская, А.А. Аксентьева // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – № 3. – С. 338 - 368.

156. Орлова, О.Е. О налоговой политике на 2021 год и период 2022 и 2023 годов / О.Е. Орлова // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2020. – № 11. – С. 15 - 23.

157. Орлова, О.Е. Что такое налоговая нагрузка и как она влияет на выездную проверку? / О.Е. Орлова // НДС: проблемы и решения. – 2020. – № 7. – С. 57 - 62.

158. Островенко, Т.К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы / Т.К. Островенко // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 9. – С. 13-18.

159. Павленко, Н.А. Как классифицировать налоговые риски / Н.А. Павленко // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 12. – С. 12 - 15.

160. Пасько, О.Ф. Определение налоговой нагрузки на организацию / О.Ф. Пасько // Налоговый вестник. – 2004. – № 6. – С. 18 - 22.

161. Паскачев, А.Б. Налоговый потенциал экономики России / А.Б. Паскачев. – М.: Издательский дом «МЕЛАП», 2001. – 400 с.

162. Пашков, А.А. Налоговая политика предприятия / А.А. Пашков // Новая наука: От идеи к результату. – 2016. – № 10-1. – С. 145 - 147.

163. Петропавловский, М.В. Налоговая политика организации: сущность и подходы к оптимизации / М.В. Петропавловский // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 12. – С. 122 - 124.

164. Пешкова, А.А. Риск-ориентированный подход в налоговой сфере / А.А. Пешкова, А.М. Кабешева // Генезис экономических и социальных проблем субъектов рыночного хозяйства в России. – 2019. – № 13. – С. 74 - 77.

165. Пилипенко, В.И. Налоговая политика как инструмент повышения конкурентоспособности предприятия на рынке пассажирских автомобильных услуг / В.И. Пилипенко, Е.М. Звягина // Проблемы современной экономики. – 2007. – № 4 (24). – С. 114 - 117.

166. Пилипенко, А.А. Научно-прикладные подходы к пониманию налоговых рисков / А.А. Пилипенко // Налоги. – 2012. – № 4. – С. 17 - 20.

167. Примаков, Е.М. Налоговая политика и пути выхода из кризиса: взгляд бизнеса / Е.М. Примаков // *Налоги и налогообложение*. – 2010. – № 1. – С. 4 - 5.

168. Пименов, Н.А. Фискальные риски в системе налоговой безопасности предприятий и государства / Н.А. Пименов // *Налоги*. – 2010. – № 4. – С. 10 - 13.

169. Приображенская, В.В. Обобщенная форма задачи управления налоговыми обязательствами предприятия / В.В. Приображенская // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – № 3. – С. 29 - 35.

170. Приображенская, В.В. Финансово-экономическое положение и приоритеты налоговой политики производственной корпорации / В.В. Приображенская // *Ученые записки Российской Академии предпринимательства*. – 2015. – № 45. – С. 84 - 91.

171. Погорлецкий, А.И. Налоговая политика ведущих зарубежных стран: современные аспекты / А.И. Погорлецкий // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – № 20. – С. 43 - 52.

172. Ползикова, А.В. Особенности стимулирующего налогового регулирования экономической деятельности хозяйствующих субъектов / А.В. Ползикова, Ю.Н. Горшков // *Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції*. – 2013. – № 6 (25). – С. 44 - 47.

173. Попова, Е.В. Налоговые риски: экономическая сущность и методологические подходы к их оценке / Е.В. Попова // *Аудитор*. – 2014. – № 7. – С. 72 - 77.

174. Постановление Правительства РФ от 23.06.2006 № 391 (ред. от 30.07.2014) «Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала финансирования резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины» // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

175. Постановление Правительства РФ от 17.08.2016 № 806 (ред. от 30.06.2021) «О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» (вместе с «Правилами отнесения деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и (или) используемых ими производственных объектов к определенной категории риска или определенному классу (категории) опасности») // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

176. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

177. Пятницкий, Н. Налоговые риски и уголовная ответственность за налоговые преступления / Н. Пятницкий // Налоги и налоговое планирование. – 2011. – № 1. – С. 30 - 36.

178. Рассказова-Николаева, С.А. Налоговая учетная политика на 2010 год / С.А. Рассказова-Николаева, Е.М. Калинина // Экономико-правовой бюллетень. – 2010. – № 1. – 160 с.

179. Резвушкин, С.В. Налоговое бремя и налоговая нагрузка / С.В. Резвушкин // Инновационная наука. – 2016. – № 12-1. – С. 174 - 175.

180. Рощупкина, В.В. Налоговая политика как инструмент управления социально-экономическим развитием субъектов Российской Федерации / В.В. Рощупкина // Региональная экономика: теория и практика. – 2010. – № 13. – С. 30 - 34.

181. Рыбьянцева, М.С. Налоговая нагрузка коммерческой организации и направления её оптимизации / М.С. Рыбьянцева, И.А. Струкова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 4-3 (62). – С. 25-28.

182. Ряскова, Н. Финансовые риски, их сущность и классификация / Н. Ряскова // Российский бухгалтер: электрон. журн. – 2015. – № 12. – С. 94 - 108.
183. Савицкая, Г.В. Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности: методологические аспекты / Г.В. Савицкая: монография. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2017. – 291 с.
184. Салькова, О.С. Налоговая нагрузка и резервы налоговой оптимизации / О.С. Салькова // Финансы. – 2015. – № 10. – С. 37 - 41.
185. Сафронова, А.А. Правильно разработанная налоговая политика организации – залог успеха / А.А. Сафронова // Вестник ИЭАУ. – 2016. – № 14. – С. 10.
186. Саяпина, Ю.К. вопросу прогнозирования показателя налоговой нагрузки энергопредприятия с помощью временного ряда (на примере энергетического предприятия ОАО «Дальневосточная генерирующая компания») / Ю.К. Саяпина // Вестник ХГАЭП. – 2009. – №6. – С. 9 - 18.
187. Сидорова, Н.И. Возможности использования налоговых инструментов для регулирования регионального развития / Н.И. Сидорова // Проблемы прогнозирования. – 2003. – № 1. – С. 96 - 107.
188. Семенова, Н.Н. Совершенствование налогообложения доходов физических лиц в России в контексте формирования социально ориентированной налоговой политики / Н.Н. Семенова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2021. – № 2. – С. 28 - 41.
189. Семенова, О.С. К вопросу о природе налоговых рисков / О.С. Семенова // Финансы. – 2010. – № 7. – С. 36 - 42.
190. Семенихин, В.В. Налоговые проверки / Е.А. Семенихин. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2018. – 373 с.
191. Сергеева, Е.А. Налоговая политика как элемент предварительного контроля в организации / Е.А. Сергеева // Экономические и гуманитарные исследования регионов. – 2015. – № 5. – С. 126 - 132.

192. Сердюкова, С.Д. Основы формирования налоговой политики в деятельности коммерческой организации / С.Д. Сердюкова // Молодой ученый. – 2021. – № 8 (350). – С. 191 - 193.

193. Скворцов, О.В. Налоговая политика и ее влияние на прибыль организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / О.В. Скворцов. Москва. 2001. – 21 с.

194. Смирнова, Е.Е. Налоговые риски экономических субъектов в цифровой экономике / Е.Е. Смирнова // Финансы. – 2019. – № 1. – С. 26 - 29.

195. Соловьев, А.И. Риск-ориентированный подход в системе государственного контроля и надзора в налоговой сфере / А.И. Соловьев // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – Т. 10. – № 6. – С. 139 - 146.

196. Спицына, Т.В. Планы на ближайшие три года: налоговая политика до 2023 года / Т.В. Спицына // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2020. – № 11. – С. 10 - 21.

197. Снурникова, Е.Р. Налоговая политика как элемент предварительного контроля в организации / Е.Р. Снурникова, Д.Е. Санков, А.С. Мажуга, В.В. Чернякова // Финансовая экономика. – 2020. – № 9. – С. 177 - 180.

198. Старицына, К.А. Риски в налоговом планировании / К.А. Старицына // Все для бухгалтера. – 2011. – № 11. – С. 22 - 31.

199. Суханова, И.В. Методика определения налоговой нагрузки на прибыль коммерческого банка / И.В. Суханова // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 10. – С. 73 - 79.

200. Ташева, Е.О. Налоговая политика предприятия как часть налоговой системы государства / Е.О. Ташева // Современные научные исследования и разработки. – 2018. – № 10 (27). – С. 838 - 841.

201. Тихонов, Д. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Д. Тихонов, Л. Липник. М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.

202. Трофименко, А.А. Основы формирования и совершенствования налоговой политики предприятия / А.А. Трофименко, В.Е. Павлович // Форум молодых ученых. 2020. № 2 (42). С. 361 - 365.

203. Трусова, Н.С. Методы оценки эффективности налоговой политики / Н.С. Трусова // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия «Экономика. Социология. Менеджмент». – 2011. – № 2. – С. 151 - 156.

204. Трусова, Н.С. Влияние налоговой политики на экономику регионов / Н.С. Трусова // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 12. – С. 1419 - 1433.

205. Тонявина, Е.В. Налоговая политика организации и её отражение в учетной политике, составляемой для целей налогообложения / Е.В. Тонявина, Д.А. Салахов // Сибирская финансовая школа. – 2007. – № 2 (63). – С. 63 - 74.

206. Тютюнникова, Е.С. Формирование налоговой политики предприятия в современных условиях хозяйствования / Е.С. Тютюнникова: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Е.С. Тютюнникова. Москва, 2003. – 23с.

207. Фатихова, Л.Э. Особенности применения налоговой политики для обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов в современной России / Л.Э. Фатихова, В.М. Нигметзянова // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2019. – Т. 9. – № 4-1. – С. 196 - 201.

208. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

209. Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ (ред. от 08.12.2020) «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

210. Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ (ред. от 11.06.2021) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального

контроля» // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа:  
<http://www.consultant.ru>

211. Федорцова, Р.П. Элементы налоговой политики организации по инновационной деятельности / Р.П. Федорцова // Налоги. – 2011. – № 3. – С. 10 - 12

212. Федоров, Е.А. Налоговые риски: идентификация и минимизация / Е.А. Федоров, Л.Г. Баранова, В.С. Федорова // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. – 2010. – № 4. – С. 48 - 62.

213. Федотова, Г.В. Налоговая политика: учебное пособие / Г. В. Федотова; ВолгГТУ. – Волгоград, 2019. – 64 с.

214. Филиппович, Е.С. Вариативность показателя «налоговая нагрузка» в зависимости от предполагаемых целей использования / Е.С. Филиппович // Белорусский экономический журнал. – 2020. – № 1 (90). – С. 67 - 78.

215. Филин, С.А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения процесса оценки и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений / С.А. Филин // Финансы и кредит. – 2002. – №№ 3, 4. – С. 21 - 31; С. 9 - 23.

216. Филобокова, Л.Ю. Оптимизация налоговой политики малого предприятия: оценка и управление / Л.Ю. Филобокова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 4. – С. 62 - 66.

217. Филобокова, Л.Ю. Налоговая политика и налогообложение субъектов малого предпринимательства / Л.Ю. Филобокова, О.В. Григорьева // Аудитор. – 2014. – № 12. – С. 77 - 87.

218. Хисматулина, Н.Р. Налоговая политика как фактор формирования среднего класса в регионе (на примере малого бизнеса) / Н.Р. Хисматулина: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. Казань, 2002. – 21 с.

219. Цепилова, Е.С. Институциональные особенности корпоративной налоговой политики хозяйствующих субъектов / Е.С. Цепилова, В.И. Горобинская // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 3-1 (33). – С. 259 - 262.

220. Цепилова, Е.С. Концепция налогового планирования в хозяйствующих субъектах / Е.С. Цепилова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 47. – С. 41 - 50.

221. Цыганкова, Ю.С. Налоговая политика организации в России / Ю.С. Цыганкова: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Саратов, 2007. – 19с.

222. Цыгичко, А.Н. Нормализация налоговой нагрузки / А.Н. Цыгичко. М.: ИТРК, 2002. – 108 с.

223. Чанкселиани, Л.Г. Налоговый риск-менеджмент в коммерческих организациях / Л.Г. Чанкселиани: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Волгоград, 2011. – 26 с.

224. Чанкселиани, Л.Г. Налоговый риск хозяйствующего субъекта: содержательный анализ / Л.Г. Чанкселиани // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2014. – № 15 (201). – С. 42 - 50.

225. Чекулаева, Е.Н. Значение категории «налоговый риск» в современной системе налогового администрирования / Е.Н. Чекулаева // Вестник Чувашского университета. – 2013. – № 2. – С. 341-348.

226. Черутова, М.И. Налоговая нагрузка и её влияние на эффективность функционирования организации / М.И. Черутова, Е.В. Трусевич, Н.С. Константинова // Труды Братского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2019. – Т. 1. – С. 153- 157.

227. Черноусова, К.С. Налоговая нагрузка производственного предприятия: пути оптимизации и минимизации в современных условиях / К.С. Черноусова // Наука XXI века: актуальные направления развития. – 2021. – № 1-2. – С. 107 - 110.

228. Чернова, М.В. Методические подходы к оценке налоговой нагрузки / М.В. Чернова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 27. – С. 29 - 33.

229. Чипуренко, Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление / Е.В. Чипуренко. М.: Налоговый вестник, 2008. – 464 с.

230. Чипуренко, Е.В. Налоговые риски в хозяйственной деятельности коммерческих организаций / Е.В. Чипуренко // Финансы. – 2011. – № 8. – С. 43 - 47.

231. Чолбаева, С.Д. Налоговая политика и её значение как определяющей части финансовой политики / С.Д. Чолбаева // Известия Исык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. – 2013. – № 1 (1). – С. 61 - 62.

232. Шальнева, М.С. Управление налоговыми рисками предприятия в современных экономических условиях / М.С. Шальнева // Финансы. – 2011. – № 4. – С. 32 - 38.

233. Шальнева, М.С. Налоговая нагрузка: способы ее определения и возможности оптимизации / М.С. Шальнева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 44. – С. 52 - 59.

234. Шальнева, М.С. Оптимизация налоговой нагрузки малых предприятий / М.С. Шальнева // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2011. – № 5. – С. 26 - 34.

235. Шашкова, А.В. Переход от доиндустриального к индустриальному обществу: смена модели налоговой политики // Финансовое право. – 2017. – № 5. – С. 39 - 42.

236. Шебанова, Д.А. Оптимизация налоговой политики предприятий / Д.А. Шебанова // Actualscience. – 2017. – Т. 3. – № 3. – С. 211 - 212.

237. Шевченко, И.В. Концептуальные основы налоговой политики как комплексной экономической категории / И.В. Шевченко, А.С. Алеников // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 37. – С. 41 - 51.

238. Шегулова, Е.В. Теоретические аспекты налоговой политики организации / Е.В. Шегулова, Т.Ю. Дружиловская // Universum: экономика и юриспруденция. – 2018. – № 7 (52). – С. 11 - 13.

239. Шелег, Е.Е. Основные направления налоговой политики в действии / Е.Е. Шелег // НДС: проблемы и решения. – 2020. – № 12. – С. 10 - 18.

240. Шипулина, И.А. Оценка влияния налоговой политики на финансовые результаты и эффективность сельского хозяйства Алтайского края / И.А. Шипулина, А.С. Боровков // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – № 4. – С. 464 - 480.

241. Шишкина, Я. Формы и методы внутреннего налогового контроля (аудита) [Интервью с В. Бычковым] / Я. Шишкина // Налоговый учет для бухгалтера. – 2010. – № 6. – С. 70 - 73.

242. Щербакова, Н.С. Налоговые риски, их сущность и оценка / Н.С. Щербакова, Е.В. Попова // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 7. – С. 62 - 69.

243. Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007. – 234с.

244. Экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М., 2007. – С. 79

245. Юрзинова, И.Л. Налоговая политика как инструмент управления социально-экономическим развитием Российской Федерации / И.Л. Юрзинова: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10. Москва, 2009. – 57 с.

246. Юрзинова, И.Л. Налоговые последствия реорганизации / И.Л. Юрзинова, В.Н. Незамайкин // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 6. – С. 59 - 63.

247. Яковлева, Е.А. Модальности налоговой политики предприятия в условиях сетевой экономики / Е.А. Яковлева, М.М. Гаджиев, С.А. Бучаева // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2019. – № 1 (119). – С. 2.

Сведения о начисленных и уплаченных налогах и иных платежах ЗАО «АВА  
плюс два» за 2018 год, тыс. руб.

Показатель	Сумма обязательств на 01.01.2018	Сумма возникших обязательств за год	Погашено обязательств за год	В т.ч. погашено денежными средствами	Сумма обязательств на 01.01.2019
<b>Всего, налоговых и иных платежей</b>	<b>4 341</b>	<b>215 378</b>	<b>213 466</b>	<b>45 805</b>	<b>6 254</b>
Налог на добавленную стоимость	1 250	177 159	175 688	8 027	2 721
Налог на имущество организаций	322	1 198	1 254	1 254	266
Плата за выбросы вредных веществ	-	1	1	1	-
Страховые взносы в ПФ РФ	1 386	18 654	18 372	18 372	1 668
Страховые взносы в ФФОМС	333	4 418	4 344	4 344	407
Страховые взносы в ФСС	174	2 372	2 345	2 345	201
Страховые взносы в ФСС НС	59	602	605	605	56
Транспортный налог	6	17	19	19	4
Прочие налоги	110	-	-	-	110
НДФЛ	701	10 957	10 838	10 838	820

Сведения о начисленных и уплаченных налогах и иных платежах ЗАО «АВА  
плюс два» за 2019 год, тыс. руб.

Показатель	Сумма обязательств на 01.01.2019	Сумма возникших обязательств за год	Погашено обязательств за год	В т.ч. погашено денежными средствами	Сумма обязательств на 01.01.2020
<b>Всего, налоговых и иных платежей</b>	<b>6 254</b>	<b>192 381</b>	<b>187 980</b>	<b>43 534</b>	<b>10 655</b>
Налог на добавленную стоимость	2 721	156 027	151 221	6 775	7 527
Налог на имущество организаций	267	486	636	636	117
Плата за выбросы вредных веществ	-	0	2	2	2
Страховые взносы в ПФ РФ	1 668	17 989	18 120	18 120	1 537
Страховые взносы в ФФОМС	407	4 278	4 314	4 314	371
Страховые взносы в ФСС	201	2 271	2 285	2 285	187
Страховые взносы в ФСС НС	56	588	593	593	51
Транспортный налог	4	13	14	14	3
Прочие налоги	110	-	-	-	110
НДФЛ	820	10 729	10 795	10 795	754

Сведения о начисленных и уплаченных налогах и иных платежах ЗАО «АВА  
плюс два» за 2020 год, тыс. руб.

Показатель	Сумма обязательств на 01.01.2020	Сумма возникших обязательств за год	Погашено обязательств за год	В т.ч. погашено денежными средствами	Сумма обязательств на 01.01.2021
<b>Всего, налоговых и иных платежей</b>	<b>10 655</b>	<b>193 571</b>	<b>199 444</b>	<b>49 161</b>	<b>4 782</b>
Налог на добавленную стоимость	7 527	152 671	158 973	8 690	1 225
Налог на имущество организаций	117	477	475	475	119
Плата за выбросы вредных веществ	-2	36	38	38	-4
Страховые взносы в ПФ РФ	1 537	20 245	20 029	20 029	1 753
Страховые взносы в ФФОМС	371	4 774	4 712	4 712	433
Страховые взносы в ФСС	187	2 562	2 542	2 542	207
Страховые взносы в ФСС НС	51	720	712	712	59
Транспортный налог	3	13	13	13	3
Прочие налоги	110	-	-	-	110
НДФЛ	754	12 073	11 950	11 950	877

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ЗАО «АВА  
плюс два» за 2019-2020гг.

№ п/п	Показатели	Единицы измерения	2019 г.	2020 г.	Отклонения (+;-)
1	Выручка от продажи товаров, продукции	тыс. р.	855 500	791 721	63 779
2	Себестоимость	тыс. руб.	751 210	695 702	55 508
3	Валовая прибыль	тыс. руб.	104 290	96 019	8 271
4	Коммерческие расходы	тыс. руб.	50 911	62 511	11 600
5	Управленческие расходы	тыс. руб.	45 548	47 515	1 967
6	Убыток от продаж	тыс. руб.	7 831	14 007	6 176
7	Проценты к получению	тыс. руб.	–	–	–
8	Проценты к уплате	тыс. руб.	1 000	1 002	2
9	Доходы от участия в других организациях	тыс. руб.	–	–	–
10	Прочие доходы	тыс. руб.	36 754	35 150	1 604
11	Прочие расходы	тыс. руб.	47 180	39 846	7 334
12	Убыток до налогообложения	тыс. руб.	3 595	19 705	16 110
13	Отложенные налоговые активы	тыс. руб.	54 785	59 062	4 277
14	Отложенные налоговые обязательства	тыс. руб.	765	1 148	383
15	Текущий налог на прибыль	тыс. руб.	–	–	–
16	Чистый убыток отчетного года	тыс. руб.	2 958	15 811	12 853
17	Среднесписочная численность	чел.	198	202	4
18	Расходы на оплату труда	тыс. руб.	80 350	94 826	14 476
19	Средняя заработная плата на 1-го работника в год	тыс. руб.	405,81	469,43	63,62
20	Производительность труда	тыс. руб./чел.	4 320,71	3 919,41	401,3
21	Среднегодовая стоимость основных средств	тыс. руб.	52 246,50	61 831	9 584,5
22	Фондоотдача	руб.	16,374	12,805	3,569
23	Фондовооруженность	руб./чел.	263,871	306,094	42,223
24	Фондоёмкость	руб.	0,061	0,078	0,17

## Расшифровка доходов ЗАО «АВА плюс два» за 2018-2020гг.

Показатель	2018г.	2019г.	2020г.	Отклонение 2020г. от 2019г, тыс. руб. (+;-)	Изменение в %
<b>Доходы по основному виду деятельности (выручка), всего</b>	1 054 184	855 500	791 721	63 779	-7,46
в том числе:					
Реализация готовой продукции на внутреннем рынке	928 276	720 554	671 399	-49 155	-6,82
Реализация готовой продукции на внешнем рынке	88 284	92 799	68 650	-24 149	-26,0
Реализация прочей продукции	37 623	42 147	51 672	9 525	22,59
<b>Прочие доходы, всего</b>	24 716	36 754	35 150	- 1 604	-4,36
в том числе:					
Реализация прочих активов	20 830	24 976,8	30 197	5 220,2	20,9
Курсовая разница	94	158	153	-5	-3,16
Сдача имущества в аренду	495	885	-	-885	в 8 раз
Резервы	2 382	2 180	1 416	764	-35,05
Прочие доходы	915	9 439,2	3 384	-6 055,2	-64,15

## Расходы ЗАО «АВА плюс два» за 2018-2020гг., тыс. руб.

Показатель	2018г.	2019г.	2020г.	отклонение 2020г. от 2019г. (+;-)	% отклонения
Производственная себестоимость	945 599	751 210	695 702	-55 508	-7,39
в том числе:					
сырье и материалы	820 315	654 178	578 705	-75 473	-11,54
ремонт и техническое обслуживание	11 420	12 079	17 361	5 282	43,73
покупная энергия и водоснабжение	33 206	25 109	28 206	3 097	12,33
расходы на оплату труда со страховыми взносами	69 573	68 365	87 514	19 149	28,00
амортизация основных средств	11 017	8 990	9 151	161	1,79
возвратные отходы (макулатура)	-2 216	-21 471	-27 054	5 583	26,0
прочие	2 284	3 960	1 819	-2 141	-54,07
Коммерческие расходы	51 385	50 911	62 511	11 600	22,78
Управленческие расходы	51 278	45 548	47 515	1 967	4,32
Прочие расходы	21 571	47 180	39 846	-7 334	-15,54

## **Методические рекомендации по формированию стандарта «Налоговая политика организации»**

### **1. Назначение и область применения**

1.1. Налоговая политика организации разрабатывается в целях определения основных принципов организации и функционирования отношений в сфере налогообложения, помощи в разработке одинаковых подходов к созданию, управлению и согласованности функции налогового учета в компании.

1.2. Налоговая политика должна стать внутренним локальным актом организации, подготовленным в соответствии с требованиями законодательных и нормативных Российской Федерации, а также с учетом известных практик и общепринятых норм деятельности в сфере налогообложения. При разработке налоговой политики организация должна руководствоваться документами, отраженными в п. 2 рекомендаций.

1.3. Политика должна определять:

- цели и задачи налоговой политики;
- форму организации функции внутреннего аудита;
- принципы налоговой политики;
- требования к специалистам, реализующим налоговую политику;
- внутренние коммуникации по реализации налоговой политики;
- контроль качества и оценка эффективности корпоративной налоговой политики.

1.4. Налоговая политика должна содержать положения общего (методологического) характера.

1.13. Налоговая политика (в том числе отдельные положения политики) должна быть рекомендована для использования в качестве основы для разработки внутренних документов организации.

### **2. Нормативная база**

2.1. При подготовке налоговой политики рекомендуется использовать следующие документы:

Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 1 [Электронный ресурс] от 31.07.1998 № 146-ФЗ.

Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 2 [Электронный ресурс] от 05.08.2000 №117-ФЗ.

Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Постановление Правительства РФ от 23.06.2006 № 391 (ред. от 30.07.2014) «Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала финансирования резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины».

Постановление Правительства РФ от 17.08.2016 № 806 (ред. от 30.06.2021) «О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» (вместе с «Правилами отнесения деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и (или) используемых ими производственных объектов к определенной категории риска или определенному классу (категории) опасности»).

Рекомендации Минфина России «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» № ПЗ-11/2013, письмо Минфина РФ от 25.12.2013 № 07-04-15/57289.

Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Информация Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности».

Концепция и приложения COSO «Внутренний контроль. Интегрированная модель» (2013). Концептуальные основы управления рисками: интеграция со стратегией и эффективностью деятельности COSO ERM (2017).

Концепция COSO «Руководство по мониторингу системы внутреннего контроля» (2009).

Концепция COSO «Управление рисками организаций. Интегрированная модель» (2004).

ГОСТ Р ИСО 31000-2010 Менеджмент риска. Принципы и руководство.

ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010-2011 Менеджмент риска. Методы оценки риска.

При пользовании настоящей налоговой политикой целесообразно проверить действие (редакцию) документов. Ответственность за возможное использование неактуальных нормативных актов возлагается на специалиста, применяющего настоящий документ в работе.

### **3. Термины и их определения**

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или

оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбор – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

Страховые взносы – платежи, носящие обязательный характер, связанные с пенсионным страхованием, социальным страхованием на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, медицинским страхованием, взимаемые с юридических лиц и граждан в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Налоговая политика предприятия в широком смысле – комплекс действий, направленных на формирование и гармонизацию налоговых отношений, возникающих между экономическим субъектом и государством по поводу расчета и уплаты налогов и сборов в бюджет, ориентированных на цели и задачи уставной деятельности компании, а также соблюдение частных интересов и государственных целей.

Налоговая политика организации в узком смысле – программный локальный документ (некий стандарт) экономического субъекта, в котором задекларированы основополагающие принципы, цели, задачи, этические нормы, которых должны придерживаться должностные лица в сфере налоговых отношений.

Налоговый риск – вероятная опасность, действия наугад экономических субъектов, связанные с постановкой и осуществлением налогового учета, соблюдением налогового законодательства, ведением предпринимательской деятельности, ориентированные, прежде всего, на достижение положительного результата в налоговой сфере.

Общая налоговая нагрузка – отношение всех уплаченных за год налогов к доходам того же года.

Налоговая выгода – уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

#### **4. Цели и задачи налоговой политики**

4.1. Целью налоговой политики должно быть достижение руководством организации важных ориентиров, определяемых учредительными документами, в том числе через сферу налогообложения,

цельный и логический подход к анализу и оцениванию систем управления налоговыми рисками.

4.2. Для достижения цели налоговая политика решает задачи по следующим направлениям:

4.2.1. Целенаправленное и организованное восприятие фактического уровня налоговых издержек в соотношении с их прогнозируемой величиной в целях обнаружения несоответствий и разработка экономической стратегии на перспективу.

4.2.2. Контроль добросовестности бизнеса через расчет фактической налоговой нагрузки.

4.2.3. Объединение к определенному иерархизированному единству сведений о налоговых обязательствах для принятия решений, имеющих долгосрочный характер.

4.2.4. Обеспечение руководства экономического субъекта совокупностью данных о безвозмездных налоговых платежах для принятия своевременных управленческих решений в налоговой сфере.

## **5. Принципы и требования налоговой политики**

5.1. При разработке и реализации налоговой политики работники должны придерживаться следующих основополагающих принципов:

- законности;
- учетно-информационного обеспечения;
- оптимальности, разумности;
- единства стратегии и тактики;
- конфиденциальности;
- оперативности;
- оценивания налогового риска;
- своевременности и полноты уплаты налогов;
- своевременности;
- прозрачности и достоверности ведения налогового учета;
- открытости;
- осознанности и обоснованности;
- сближения частных интересов и государственных целей;
- эффективности;
- ответственности должностных лиц за нарушение законодательства;
- стабильности использования правил и предписаний налогового учета;
- компетентности и профессионализма должностных лиц предприятия.

5.2. При реализации налоговой политики работники должны выполнять следующие требования:

- соблюдать российское и международное законодательство в сфере налогообложения;

- следовать правовой позиции, подготовленной на основании актуальной судебной практики, а также разъяснений Минфина и ФНС России;
- придерживаться принципов формирования налоговой политики;
- соблюдать этические нормы профессионального поведения;
- корректировать налоговую политику исходя из рискованности деятельности организации;
- определять вероятность наступления риска и характер его ущерба объективным или субъективным методом;
- рационально формировать налоговую политику, на основе условий функционирования и размеров организации, а также исходя из связи затрат на её разработку с эффективностью её реализации;
- применять профессиональное суждение, т.е. совокупность знаний, умений и навыков;
- обязательно применять разработанную налоговую политику для всех обособленных подразделений организации.

## **6. Требования к специалистам, реализующим налоговую политику**

К работникам подразделений, отвечающим за формирование и реализацию налоговой политики должны предъявляться как минимум следующие требования:

### **6.1. Требования к уровню компетенций:**

Специалисты должны иметь:

- высшее экономическое или юридическое образование, полученное в российских учреждениях высшего образования, имеющих государственную аккредитацию;
- удостоверение по повышению квалификации или переподготовке в налоговой сфере;
- нужные для достижения целевой установки и осуществления задач налоговой политики знания, умения и навыки, в том числе о ключевых рисках, в том числе налоговых и порядке контрольных действий над ними, а также об особенностях организации производственного процесса в отдельных отраслях в объеме, необходимом для выполнения задекларированных задач.

### **6.2. Требования к свойствам специалистов как личностям**

Специалисты должны обладать набором следующих личностных качеств:

- безукоризненная профессиональная репутация;
- порядочность – быть честным, искренним, осторожным и рациональным;
- открытость – быть готовым и способным воспринимать любую информацию о себе;
- дипломатичность – уметь тактично вступать в коммуникации с людьми и избегать конфликтных ситуаций;

– внимательность и наблюдательность – выявлять и концентрировать свое внимание на характерных и существенных деталях, требующих решения;

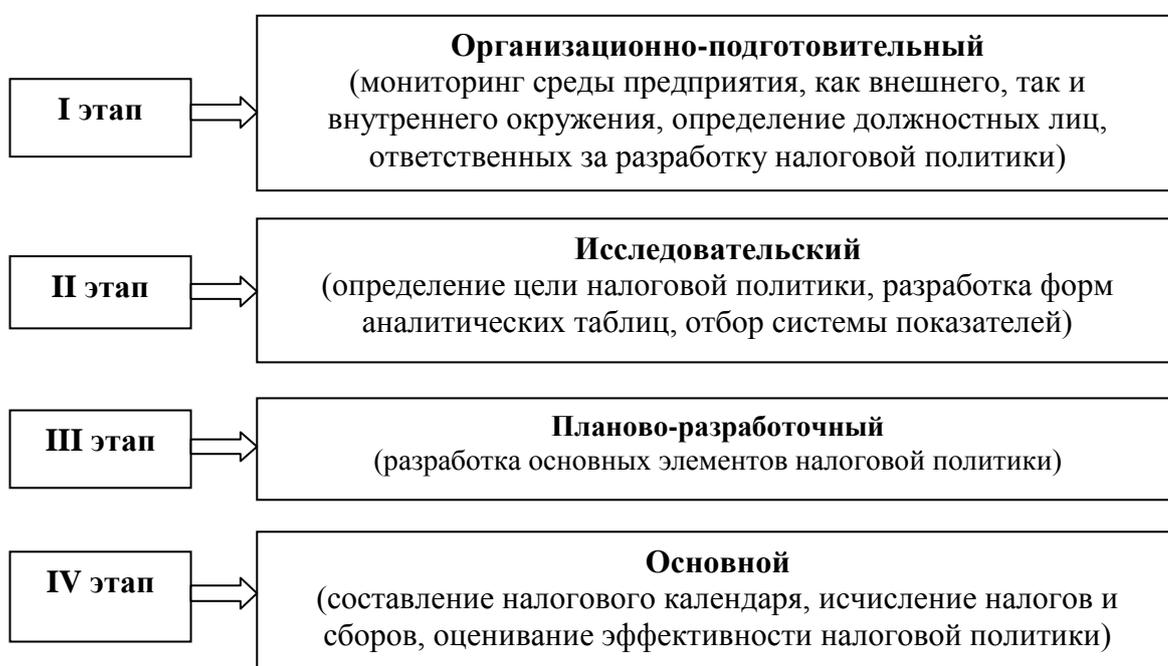
– упорство – иметь стремление достигать целевую установку и выполнять обозначенные задачи;

– решительность – способность преодолевать трудности в решении конкретных задач и брать на себя ответственность при их решении;

– самостоятельность – умение ставить перед собой задачи и решать их, при необходимости взаимодействуя со своими коллегами.

## 7. Алгоритм формирования налоговой политики

При разработке налоговой политики должностные лица могут придерживаться алгоритма действий:



На первом этапе необходимо проанализировать внутреннюю и внешнюю среду, в которой осуществляет деятельность организация, выявить её влияние на процесс налогообложения, а также закрепить ответственных лиц за её разработку.

На следующем этапе кроме определения цели и задач налоговой политики, важно проанализировать текущее состояние организации, основные результаты деятельности за ряд лет, выявить её имущественное и финансовое состояние, платежеспособность, финансовую устойчивость, ликвидность баланса, провести мониторинг структуры и динамики налоговых платежей.

На третьем этапе рекомендуется обозначить налоговое поле, т.е. совокупность индивидуально безвозмездных налоговых платежей исходя из видов осуществляемой предпринимательской деятельности,

охарактеризовать по ним все элементы налогообложения, возможные варианты оптимизации налогов.

На основном этапе рекомендуется составить график налоговых платежей, предусмотреть алгоритм расчета налогов с учетом применяемых схем оптимизации и положений учетной политики в налоговой сфере, которая должна оформляться в виде приложения к налоговой политике экономического субъекта.

## 8. Коммуникации внутри организации по реализации налоговой политики

Моделирование внутренних коммуникационных связей – важный инструмент в продвижении и успехе налоговой политики, который позволяет минимизировать сопротивление изменениям и сводить на нет конфликты между руководством и работниками. Важно схему и форму обмена знаниями, информацией в процессе межличностных коммуникаций своевременно довести до специалистов, отвечающих за подготовку и внедрение в деятельность налоговой политики организации.

## 9. Контроль качества и оценка эффективности корпоративной налоговой политики

Оценку эффективности реализации корпоративной налоговой политики рекомендуется производить через расчет следующих показателей:



Специалисты проводят оценивание налоговой политики, используя риск-ориентированный подход, один раз в полугодие. Помимо планового

проведения оценки налогового риска, оценку также рекомендуется проводить в случаях внесения регулятором изменений в налоговое законодательство, появления новых бизнес-процессов и идей по внедрению инновационных решений в производственный процесс.

Для оценивания налогового риска может применяться его ранжирование следующим образом:

- возможности его выявления (претензии налогового органа возможны)
- эксперты могут оценить риск в диапазоне от одного до пяти с учетом возможных ситуаций, приводящих к появлению риска, которые могут быть выявлены в ходе налоговых проверок;

- возможности поражения налогоплательщика при решении налогового конфликта в досудебном порядке или в суде – эксперты могут оценить риск также в диапазоне от одного до пяти в зависимости от обстоятельств дела и сложившейся арбитражной практики.

К оцениванию вероятности возникновения рисков события должны привлекаться юристы, экономисты, бухгалтеры, обладающие соответствующими компетенциями. После проведения этой процедуры определяется уровень риска.

Индикаторы оценивания риска умножаются, и далее идет их ранжирование: отдаленный риск (степень риска от 1 до 5), возможный риск (степень риска от 6 до 14), вероятный риск (степень риска от 15 до 25). Затем рассчитывается интегральная оценка риска:

Интегральная оценка риска = Уровень риска x Денежная оценка риска x Величина риска.

В отношении каждого из перечисленных ранее значимых рисков в налоговой политике коммерческой организации необходимо установить следующие показатели:

- раскрытие сущности и видов рисков;
- процедура идентификации риска;
- методический инструментарий идентификации рисков;
- вид деятельности, сопряженный с конкретным видом риска;
- идентификация и описание уровней управления, контролирующими совершение сделки, сопряженной с риском, установление его градаций и методов его минимизации;
- порядок контроля над процедурами по управлению риском;
- перечень методов для качественной и количественной оценки рисков;
- способы и пути минимизации риска;
- методы оценивания эффективности внутреннего методического инструментария, применяемого при оценке риска;
- отчетность по рискам;
- алгоритм действий при достижении сигнальных значений и невыполнении установленных предельных значений риска;
- порядок использования внутренних коммуникационных каналов в случае выявления недостатков в функционировании систем оценки рисков.

Одним из объектов, характеризующим налоговый риск, является налоговая нагрузка, определяемая как отношение уплаченных индивидуально безвозмездных налоговых платежей (без налогов с выплат агентам, например, с дивидендов, а также без страховых взносов) к сумме полученных экономических выгод в виде выручки и прочих доходов. Полученная величина налоговой нагрузки организации сравнивается со средним значением по отрасли экономики.

*Общая величина налоговая нагрузка:*

$$НН_{об} = НП_{об} / (D_{овд} + D_{пр}),$$

где:  $НН_{об}$  – общая налоговая нагрузка;

$НП_{об}$  – величина уплаченных индивидуально безвозмездных налоговых платежей (без налогов с выплат агентам, например, с дивидендов, а также без страховых взносов);

$D_{овд}$  – доходы от операционной деятельности (выручка);

$D_{пр}$  – прочие доходы.

*Нагрузка налоговая по налогу на прибыль:*

$$НН_{п} = Н_{п} / (D_{р} + D_{вн}),$$

где:  $НН_{п}$  – нагрузка налоговая по налогу на прибыль;

$Н_{п}$  – налог на прибыль;

$D_{р}$  – доходы от продажи, идентифицируемая по данным налогового учета (налоговой отчетности) (выручка);

$D_{вн}$  – доходы внереализационные, идентифицируемые по данным налогового учета (налоговой отчетности).

*Нагрузка налоговая по НДС (1-й способ):*

$$НН_{ндс} = Н_{ндс} / НБ_{рф},$$

где:  $НН_{ндс}$  – нагрузка налоговая по НДС;

$Н_{ндс}$  – начисленный НДС, подлежащий внесению в бюджет;

$НБ_{рф}$  – налоговая база, идентифицируемая из раздела 3 отчетности по НДС (рынок РФ).

*Нагрузка налоговая по НДС (2-й способ):*

$$НН_{ндс} = Н_{ндс} / НБ_{общ},$$

где:  $НН_{ндс}$  – нагрузка налоговая по НДС;

$Н_{ндс}$  – начисленный НДС, подлежащий внесению в бюджет;

$НБ_{общ}$  – налоговая база, идентифицируемая как сумма налоговых баз, нашедших отражение в разделах 3 и 4 отчетности по НДС (реализация внутри страны плюс экспортные операции).

Идентификация нагрузки налоговой с ориентацией на отраслевую специфику как дробь, где в числителе величина признанных налогов без НДФЛ, в знаменателе вновь созданная стоимость:

$$ННП = \left( \frac{ННП - ННП_{ндфл} - ННП_{косв} + ННП_{косв} * M_c / (M_{п} + M_c)}{B - 3M - Am} \right) * K\partial,$$

(2.1)

где  $ННП$  – начисленные налоговые платежи;

$ННП_{ндфл}$  – налог на доходы физических лиц;

$НП_{косв}$  – начисленные платежи косвенного характера;  
 $M_C$  – мера чувствительности спроса на товар;  
 $M_{II}$  – мера чувствительности предложения на товар;  
 $B$  – выручка;  
 $ЗМ$  – затраты материальные;  
 $A_m$  – амортизационные отчисления;  
 $K_d$  – коэффициент-дефлятор, учитывающий изменения показателя в отчетном или очередном финансовом году (прогнозируемом периоде) исходя из роста цен.