Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
ФГБОУ ВО «Уральский государственный экономический университет»

На правах рукописи

Анненкова Ольга Николаевна

НАЛОГОВЫЙ КОНСАЛТИНГ В СИСТЕМЕ КОРПОРАТИВНОГО КОНТРОЛЯ КАК МЕХАНИЗМ СНИЖЕНИЯ И ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Специальность 5.2.4 – Финансы

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, профессор
Марамыгин Максим Сергеевич

Екатеринбург – 2025

Оглавление

Введение 5
1 Теоретико-методологические аспекты налогового консалтинга 16
1.1 Концептуальные исследования экономического содержания и сущности дефиниции налогового консалтинга как финансовой услуги в деятельности хозяйствующих субъектов 16
1.2 Обоснование возникновения налогового риска во взаимосвязи интересов государства и налогоплательщика 57
1.3 Влияние налогового консалтинга на уровень налогового риска в системе налогового контроля 77
2 Методические подходы к организации налогового консалтинга как финансовой услуги в системе корпоративного налогового контроля 93
2.1 Алгоритмизация моделей корпоративного налогового консалтинга и виды налогового бюджета организации 93
2.2 Государственный налоговый консалтинг в рамках структуризации и диагностики налоговых поступлений в бюджетную систему РФ 125
2.3 Оценка финансовых последствий реализации налогового риска хозяйствующих субъектов 143
3 Развитие налогового консалтинга в системе корпоративного налогового контроля и совершенствование подходов к проведению инициативных налоговых проверок 151
3.1 Эффективность налогового консалтинга в системе корпоративного налогового контроля и методы ее оценки 152
3.2 Методика организации налоговых проверок, направленная на выявление и предотвращение налоговых рисков хозяйствующих субъектов по отдельным налогам 178
3.3 Апробация авторской методики по проведению инициативных налоговых проверок в рамках налогового консалтинга 194

Заключение 212
Список литературы 215
Список работ, опубликованных автором по теме диссертации 237
Приложение А Подходы к экономическому содержанию и сущности налогового консалтинга 240
Приложение Б Точки зрения ученых-экономистов на сущность налогового риска 244
Приложение В Алгоритм выявления необходимости налогового консалтинга на предмет выявления налоговых рисков на предприятии 247
Приложение Г Данные о налоговых поступлениях в консолидированный бюджет РФ за 2016–2022 гг. 249
Приложение Д Структура налоговых поступлений федеральных налогов в консолидированный бюджет за 2016–2022 гг. 250
Приложение Е Данные форм статистической налоговой отчетности 2-НК за 2016–2022 гг. по России 251
Приложение Ж Список крупнейших налоговых консалтинговых групп по объему выручки за 2016–2021 гг., тыс. руб. 252
Приложение И Данные доначисленных недоимок в результате камеральных и выездных налоговых проверок обществ и ИП в разрезе отдельных налогов 2016–2022 гг. 253
Приложение К Данные доначисленных в результате камеральных и выездных налоговых проверок штрафных санкций в разрезе отдельных налогов за 2016–2022 гг. 254
Приложение Л Методические рекомендации по организации налоговой проверки по НДС 255
Приложение М Методические рекомендации по организации налоговой проверки по НДС: основные этапы 262
Приложение Н Налоговые риски налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость 265

Приложение П Методические рекомендации по организации налоговой проверки по налогу на прибыль 267
Приложение Р Методические рекомендации по организации налоговой проверки по налогу на прибыль: основные этапы 273
Приложение С Рекомендации по выявлению незаконных схем минимизации налога на прибыль – налоговые риски 278
Приложение Т Методические рекомендации по организации налоговой проверки по налогу на имущество организаций 283
Приложение У Методические рекомендации по организации налоговой проверки по налогу на имущество организаций: основные этапы 285
Приложение Ф Налоговые риски по налогу на имущество организаций 288
Приложение Х Методические рекомендации по организации налоговой проверки по транспортному налогу 290
Приложение Ц Методические рекомендации по организации налоговой проверки по транспортному налогу: основные этапы 292
Приложение Ш Основные схемы снижения платежей по транспортному налогу – налоговые риски 294
Приложение Щ Пример налоговой консультации по налогу на прибыль 296
Приложение Э Пример консультации по налогу на имущество организаций ... 306
Приложение Ю Пример консультации: транспортный налог 312
Приложение Я Прогноз результатов налогового консультирования 316

Введение

Актуальность темы исследования. В сложившейся ситуации нестабильного и сложного налогового законодательства в России, в условиях распространения коронавирусной инфекции и тяжелой геополитической обстановки в мире, существенно усложняющей выбор подходов к ведению бизнеса, последние быстро меняются и обладают многообразием форм и методов. Очень остро стоит сегодня перед предпринимателями задача сохранения своего бизнеса в новых реалиях, а также обеспечения безопасных условий ведения дела, даже его защиты и, конечно же, максимального сокращения издержек предприятия. Все вопросы, связанные с ведением бизнеса, в том числе с исчислением и уплатой налогов, должны решаться предпринимателем самостоятельно, порой данная задача является сложной по причине нехватки специальных знаний. Выходом из сложившейся ситуации может быть обращение за помощью к профессионалам. Сфера финансовых услуг широка и дает возможности бизнесу переложить ряд проблем на квалифицированных специалистов. В составе финансовых услуг появился налоговый консалтинг, позволяющий организовать работу хозяйствующих субъектов в рамках действующего налогового законодательства, защищая их от рисков, связанных с начислением штрафных санкций. Налоговый консалтинг набирает все большую популярность, но сталкивается с определенными проблемами, тормозящими процесс его развития.

Об актуальности темы исследования свидетельствуют следующие обстоятельства:

– высокий спрос на консалтинговые услуги как способ управления налоговыми рисками организации, обеспечения и сохранения ресурсов хозяйствующих субъектов, необходимых для реализации долгосрочных бизнес-проектов, повышения финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта, а в некоторых случаях даже спасения от банкротства;

– ужесточение экономической ситуации в связи с влиянием коронавирусной инфекции, геополитической обстановкой в мире и реакцией государства: усложне-

ние законодательной базы по налогам, что требует от налогового консалтинга разнообразного инструментария, гибкости, оперативности, совершенствования и постоянного развития;

– отсутствие нормативной базы, регулирующей вопросы консалтинговых услуг, обязанности на получение лицензии на данный вид деятельности, страхования личной ответственности консультантов, – все это приводит к низкой грамотности налоговых консультантов и высоким ценам на их услуги.

Кроме того, до настоящего времени не сформировался системный подход к изучению налогового консалтинга хозяйствующего субъекта, который позволил бы объединить теоретические аспекты и практическую реализацию процесса консультирования.

При значительно высоком интересе к данной теме сохраняется ряд неисследованных вопросов, которые возникли из-за недостаточной проработки теоретико-методологических аспектов, а также вследствие существования проблем прикладного характера в этой области.

Степень научной разработанности темы исследования. Основу диссертационного исследования составили труды российских ученых, таких как Д. А. Артеменко, Н. Г. Викторова, Е. С. Вылкова, Е. Н. Евстигнеев, В. Н. Засько, Л. С. Кирина, А. К. Кобылянский, М. М. Коростелкин, Л. А. Мазурина, Н. И. Малис, Е. И. Мельникова, М. А. Назаров, К. В. Новоселов, И. К. Осянин, Н. А. Пименов, А. П. Подкопаев, Д. Г. Родионов, Н. В. Рахманина, Е. С. Цепилова, Д. Г. Черник, И. А. Шалаев, А. Е. Шевелев и другие.

Зарубежные ученые, заложившие основы теории налогообложения, налогового администрирования, налогово-бюджетной политики: J. Akwe, J. Andrasic, O. Anthony, O. F. Arikpo, K. B. Ayodele, R.-M. Bazgan, W. H. Beaver, M. Bleaney, W. Easterly, N. Gemmell, H. L. Gill, D. R. Haurin, B. Kalas, V. Mirovic, S. Rebelo, R. Kneller, C. M. Ojong, O. C. Olatunji, I. Sanz, F. Steele и другие.

Проблематика совершенствования налогового консалтинга в России раскрыта в работах следующих авторов: А. К. Кобылянский, А. П. Подкопаев, С. Н. Рукина, И. П. Денисова и другие.

Внутреннему контролю как инструменту борьбы с налоговыми рисками уделено внимание в трудах таких специалистов, как Д. А. Артеменко, Н. Г. Викторова, А. М. Выжитович, Е. С. Вылкова, М. М. Коростелкина, И. А. Майбуров, Е. В. Лупикова, А. Г. Лукин, С. Н. Мартынович, М. С. Марфицына, Э. С. Некрасова, К. В. Новоселов, Е. И. Мельникова, М. Л. Нечаева, О. Н. Протасова, Е. С. Цепилова, Т. А. Чилимова и другие.

Зарубежный опыт консалтинга по налогам раскрыт в работах таких исследователей, как А. В. Аронов, В. И. Баженова, А. Доболс, А. П. Кириенко, Л. С. Кирина, Е. Н. Орлова, В. В. Панков, М. Ларо, А. О. Якушев и другие.

К рассмотрению налогового консалтинга в системе налогового менеджмента обращались такие отечественные ученые, как Д. А. Артеменко, Е. С. Вылкова, Е. Н. Евстигнеев, Н. А. Пименов, А. П. Подкопаев, Д. Г. Родионов, М. М. Шадурская и другие.

Вопросы управления налоговыми рисками рассматривали С. П. Анофриков, Л. И. Гончаренко, Е. Н. Евстигнеев, Е. А. Ежова, Е. В. Замула, А. А. Кантарович, И. А. Кузьмичева, М. И. Мигунова, Н. В. Миллер, М. А. Назаров, Е. С. Осипова, В. Г. Пансков, А. Ю. Смагина, Т. А. Цыркунова, И. С. Чемерис, М. В. Штиллер, В. В. Царев и другие ученые-экономисты.

Теоретическое обоснование системы налогового контроля в современных условиях представлено в работах таких российских ученых, как В. В. Ануфриева, Е. В. Барулина, С. В. Барулин, Н. А. Берг, В. В. Искра, Г. В. Мешкова, О. Л. Некрасова, К. В. Новоселов, З. М. Хашева, С. И. Черкасов, И. А. Шалаев, Н. Н. Шестакова и другие.

Работы вышеназванных авторов имеют глубокую теоретическую проработку в предметной области, но вопросы практической реализации функций налогового консалтинга, направленных на выявление и минимизацию налоговых рисков, разработку методов и способов их выявления, отражены в трудах не в полной мере. Недостаточно четко проработаны направления по снижению налоговых рисков хозяйствующими субъектами, связанных с правонарушениями, допускаемыми налогоплательщиками в процессе осуществления деятельности. Несовершенство под-

ходов к организации налогового контроля исполнительными органами власти также не изучалось вышеназванными авторами с позиции оценки возможностей организации налогового контроля усовершенствования за счет перестановки акцентов в проверяемых вопросах, а именно: ухода от анализа общих показателей деятельности хозяйствующих субъектов к непосредственному изучению показателей, связанных с расчетом налоговых платежей.

Существует острая необходимость в обобщении практической и теоретической составляющих налогового консалтинга в части выявления налоговых рисков на предприятии, что определило цель и задачи диссертационного исследования.

Объектом исследования выступают хозяйствующие субъекты с соответствующими налоговыми режимами.

Область исследования соответствует п. 2 «Финансовые услуги: виды, специфика, функции в экономической системе», п. 13 «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости», п. 17 «Система финансового контроля в корпорациях: содержание, формы, методы и инструменты реализации» Паспорта научной специальности 5.2.4 – Финансы.

Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие между хозяйствующими субъектами и консалтинговыми фирмами в процессе организации налогового консалтинга.

Цель диссертационного исследования – развитие теоретических и методических подходов к налоговому консалтингу в системе корпоративного налогового контроля на основе механизма снижения и предотвращения налоговых рисков путем проведения инициативных налоговых проверок.

Реализация поставленной цели обусловила необходимость решения следующих **задач**:

– систематизировать теоретические и научные положения концептуальных исследований по налоговому консалтингу в качестве вида финансовых услуг с позиций государственного и корпоративного налогового консалтинга, нацеленного

на выявление, предотвращение и минимизацию налоговых рисков хозяйствующего субъекта;

– представить методические положения по выявлению правонарушений налогового законодательства с целью сокращения налоговых рисков хозяйствующего субъекта в рамках институционального и функционального аспектов на основе алгоритмизации и компаративного анализа действующих способов организации налогового консалтинга;

– разработать и апробировать методику организации налоговых проверок, направленную на выявление и предотвращение налоговых рисков хозяйствующих субъектов по отдельным налогам, включающую пошаговые методические рекомендации по ведению инициативных налоговых проверок в разрезе отдельных налогов, способствующую сокращению штрафных санкций, с выделением этапов реализации штрафных санкций.

Научная новизна диссертации заключается в развитии теоретических, методических положений и разработке направлений по совершенствованию подходов к проведению инициативных налоговых проверок в рамках развития налогового консалтинга в системе корпоративного налогового контроля.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в обобщении, систематизации имеющихся подходов к сущности, моделям, методам налогового консалтинга, их расширении и дополнении в разрезе выявления налоговых рисков. Существенным вкладом автора в развитие теоретических подходов к консалтинговой деятельности является разработка методики по организации налоговых проверок консультантом, направленных на выявление допущенных и предотвращение потенциальных налоговых рисков в деятельности хозяйствующего субъекта. Выводы и положения, обоснованные в диссертационной работе, позволяют расширить и усовершенствовать научные основы системы налогового консалтинга.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в возможности использования методических положений по выявлению правонарушений налогового законодательства с целью сокращения налоговых

рисков хозяйствующего субъекта, а также методики организации налоговых проверок, направленной на выявление и предотвращение налоговых рисков хозяйствующих субъектов по отдельным налогам и включающей пошаговые методические рекомендации по ведению инициативных налоговых проверок в разрезе отдельных налогов, способствующей сокращению штрафных санкций, с выделением этапов их реализации. Практические рекомендации данного исследования могут быть использованы в процессе внутреннего корпоративного финансового контроля для обеспечения финансовой стабильности деятельности хозяйствующего субъекта в долгосрочном периоде: путем предотвращения налоговых правонарушений и сокращения налоговых рисков в условиях быстрой изменчивости законодательства в ситуации геополитического и экономического кризиса.

Методология и методы исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых-теоретиков и ученых-практиков в области налогового консалтинга и его использования в развитии финансовых услуг, в области корпоративного налогового контроля, направленного на снижение налоговых рисков и предотвращения налоговых правонарушений хозяйствующими субъектами. Методической базой послужили труды ученых в области финансов, налогового права, микроэкономики, макроэкономики, экономического анализа, менеджмента.

В работе использованы формализованные и неформализованные методы исследования: экономико-статистический, метод экспертных оценок, аналогий и выборки, а также общенаучные методы познания: логический анализ, сравнительный и финансовый анализ, методы обобщения, классификации, группировки, сопоставления и другие.

Информационно-эмпирическую основу диссертационного исследования составили нормативно-правовые акты органов государственной власти РФ, материалы Палаты налоговых консультантов России, Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы России, Федеральной службы государственной статистики (Росстат); Федеральной службы по финансовому мониторингу; российская и зарубежная монографическая литература; материалы со-

циально-экономических исследований, научно-практических конференций, семинаров; публикации в научных журналах и других периодических изданиях, электронные публикации и ресурсы информационно-коммуникационной сети Интернет по проблеме исследования.

Положения, выносимые на защиту.

1. Представлен и обоснован авторский подход к сущности налогового консалтинга как финансовой услуги в системе корпоративного налогового контроля, учитывающий взаимодействие заинтересованных лиц в процессе налогового консалтинга на микроуровне, позволяющий обеспечить эффективное ведение финансово-хозяйственной деятельности и способствующий формированию налоговой политики хозяйствующего субъекта, нацеленной на выявление, предотвращение и минимизацию его налоговых рисков на основе проведения инициативных налоговых проверок; конкретизировано понятие налогового риска, исходя из экономической природы его появления, что позволило повысить эффективность применяемых методов налогового консалтинга путем установления баланса интересов участников налоговых операций, нацеленных на выявление и предотвращение налоговых правонарушений в процессе реализации государственного и корпоративного налогового контроля; предложена схема управления налоговым риском хозяйствующего субъекта в процессе осуществления внутреннего контроля при налоговом консалтинге, позволяющая выявить факторы, провоцирующие налоговый риск и влекущие за собой последствия в виде налоговых проверок, взыскания штрафных санкций (п. 2 и 13 Паспорта научной специальности 5.2.4).

2. Представлены методические положения по выявлению правонарушений налогового законодательства с целью сокращения налоговых рисков хозяйствующего субъекта на основе алгоритмизации и компаративного анализа действующих способов организации налогового консалтинга, в том числе: предложена и обоснована обучающая модель корпоративного налогового консалтинга, базирующаяся на его проектной, информационной и процессуальной моделях и предполагающая обучение заказчика для возможности самостоятельного решения им возникающих проблем в налоговом учете; разработан комплексный алгоритм корпоративного

налогового консалтинга в области выявления и предотвращения налоговых правонарушений, направленный на налоговую оптимизацию и проведение инициативных налоговых проверок; доказана рациональность логических взаимосвязанных действий в рамках функционирования системы внутреннего налогового консалтинга как части корпоративного налогового контроля с целью снижения и выявления налоговых рисков хозяйствующего субъекта (п. 2 и 17 Паспорта научной специальности 5.2.4).

3. Разработана и апробирована оригинальная методика организации налоговых проверок, направленная на выявление и предотвращение налоговых рисков хозяйствующих субъектов, включающая пошаговые методические рекомендации по ведению инициативных налоговых проверок с выделением этапов их реализации в разрезе отдельных налогов, способствующая сокращению штрафных санкций; предложены блок-схемы выявления правонарушений инициативных налоговых проверок по исчислению и уплате налогов, позволяющие повысить эффективность проводимого корпоративного налогового контроля хозяйствующего субъекта; доказана эффективность налогового консалтинга в системе корпоративного налогового контроля на основе применения вероятностных показателей оценки рисков налоговой оптимизации, обязательств перед бюджетом по отдельным видам налогов (п. 13 и 17 Паспорта научной специальности 5.2.4).

Степень достоверности результатов диссертационного исследования подтверждается применением обоснованного подхода к разработке предлагаемых методических рекомендаций; обработкой значительного объема статистической и фактологической информации; достаточным объемом и результатами аналитических исследований; использованием методов институционального, функционального, факторного, экономико-статистического анализа, а также положительной оценкой полученных результатов исследования на научных конференциях и внедрением данных результатов в практику деятельности хозяйствующих субъектов налогового консалтинга.

Апробация и внедрение результатов диссертации. Основные идеи диссертационного исследования докладывались и обсуждались на всероссийских и меж-

дународных научно-практических конференциях в Екатеринбурге (2018–2020), Ростове-на-Дону (2018), Хабаровске (2019), Санкт-Петербурге (2021), Курске (2022, 2023), Челябинске (2024).

Предложения автора, содержащиеся в диссертационном исследовании, нашли применение в деятельности таких организаций, как ООО Научное объединение «Ваш бухгалтер» (г. Челябинск), ООО «Альба - Цепь» (г. Юрюзань), ООО «МАКСАГРО» (г. Челябинск), ООО «Уралгидрокомплект» (г. Челябинск), ООО «Егозамос» (г. Челябинск).

Материалы диссертации легли в основу разработанных автором курсов лекций «Налоговый учет, налоговое планирование», «Налоги и налогообложение», «Управление налоговой политикой компании», «Налогообложение финансово-кредитных организаций», а также авторского курса лекций дополнительного образования «Обучение бухгалтерскому и налоговому учету с нуля: общеобразовательная, общеразвивающая программа».

Теоретические разработки и научно-практические выводы исследования используются в учебном процессе ФГАОУ ВО «Южно-Уральский государственный университет (национальный исследовательский университет)» (г. Челябинск); ФГБОУ ВО «Уральский государственный экономический университет» (г. Екатеринбург).

Внедрение результатов диссертационного исследования подтверждено соответствующими документами.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 16 работ общим объемом 11,7 п. л., в том числе авторских 9,5 п. л. Из них 9 статей в изданиях, входящих в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук.

Структура и объем диссертационного исследования обусловлены предметом, основной целью и логикой решаемых научных задач. Работа включает в себя введение, три главы, заключение, список литературы и 25 приложений, изложенные на 320 страницах машинописного текста. Цифровой и графический ма-

териал представлен в 49 таблицах и на 55 рисунках. Список литературы содержит 220 источников.

Во ***введении*** раскрыта актуальность исследования, его цели и задачи, выделены объект и предмет исследования и защиты, раскрыта методологическая и информационная база, обозначена научная новизна и практическая значимость работы.

В ***первой главе*** «Теоретико-методологические аспекты налогового консалтинга» рассматривается изучение современного состояния и предпосылки развития налогового консалтинга как вида финансовой услуги в условиях возросших налоговых рисков хозяйствующих субъектов. Конкретизировано понятие налоговых рисков хозяйствующих субъектов и систематизирована их классификация. Рассмотрена эволюция дефиниции налогового консалтинга как части системы корпоративного налогового контроля в России: теоретический и правовой аспект. Выделены и обоснованы функции налогового консалтинга. Определен авторский подход к сущности налогового консалтинга: дано определение, обозначена цель, задачи и принципы. Раскрыта роль налогового консалтинга в выявлении и минимизации налоговых рисков.

Во ***второй главе*** «Методические подходы к организации налогового консалтинга как финансовой услуги в системе корпоративного налогового контроля» рассматривается анализ структуры и динамики налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, который показал острую необходимость потребителей в управлении налоговыми рисками. Оценена необходимость его использования хозяйствующими субъектами. Рассмотрены и оценены основные модели и методы налогового консалтинга, нацеленного на предотвращение налоговых рисков. Предложены практические рекомендации по реализации способов выявления налоговых рисков в рамках представленного автором комплексного алгоритма налогового консалтинга и оценки его эффективности.

Третья глава «Развитие налогового консалтинга в системе корпоративного налогового контроля и совершенствование подходов к проведению инициативных налоговых проверок» доказывает существующие проблемы налогового консал-

тинга в Российской Федерации и обосновывает авторские предложения по их решению; содержит разработанные автором методические рекомендации и алгоритмы по этапам инициативных налоговых проверок в рамках налогового консалтинга по отдельным налогам и апробацию предложенных рекомендаций на примере конкретных хозяйствующих субъектов.

Заключение представленной диссертационной работы включает в себя основные выводы проведенного исследования.

Приложения содержат вспомогательный аналитический материал, используемый для написания отдельных глав диссертационного исследования.

1 Теоретико-методологические аспекты налогового консалтинга

1.1 Концептуальные исследования экономического содержания и сущности дефиниции налогового консалтинга как финансовой услуги в деятельности хозяйствующих субъектов

В настоящее время в ситуации геополитического экономического кризиса и революционных изменений в сфере финансовых технологий участникам рынка финансовых услуг приходится активно адаптироваться к новым условиям существования путем модернизации предлагаемых услуг, а также создания их новых видов, вызванных высоким спросом покупателей. Это касается в первую очередь налогового консалтинга как нового вида финансовой услуги на рынке. Данные изменения актуализируют проведение научных исследований сущности финансовой услуги.

Рассмотрим теоретические и правовые положения, обусловливающие определение финансовой услуги. В Федеральном законе от 23 июня 1999 г. № 117-ФЗ финансовая услуга определена как «деятельность, связанная с привлечением и использованием денежных средств юридических и физических лиц. В целях настоящего Федерального закона в качестве финансовых услуг рассматриваются осуществление банковских операций и сделок, предоставление страховых услуг и услуг на рынке ценных бумаг, заключение договоров финансовой аренды (лизинга) и договоров по доверительному управлению денежными средствами или ценными бумагами, а также иные услуги финансового характера»[1].

Более поздняя редакция этого закона от 11 июня 2022 г. содержит следующее определение: «Финансовая услуга – банковская услуга, страховая услуга, услуга на рынке ценных бумаг, услуга по договору лизинга, а также услуга, оказываемая фи-

[1] О защите конкуренции на рынке финансовых услуг: федеральный закон от 23 июня 1999 г. № 117-ФЗ. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23496/ (дата обращения: 13.09.2024).

нансовой организацией и связанная с привлечением и (или) размещением денежных средств юридических и физических лиц»[1].

В первой редакции говорится об «иных услугах финансового характера», но конкретно не дается объяснение, что можно включить в это понятие, поэтому негосударственный налоговый консалтинг пока не приравнивают к финансовым услугам на законодательном уровне.

О. В. Староверова и Р. А. Крупенко считают, что финансовые услуги включают в себя страховые, банковские, инвестиционные и другие. Эта позиция не противоречит трактовке закона[2].

Ю. Б. Фогельсон предлагает рассматривать финансовую услугу как инвестиционную только в том случае, если участник финансового рынка направляет денежные средства с инвестиционной целью[3].

Б. А. Ахметжанов и Н. Лустов в определении финансовой услуги используют нововведение: инвестиционная фирма (юридическое и неюридическое лицо) оказывает услуги на постоянной основе третьим лицам[4]. Термином «инвестиционная фирма» можно обозначить любую фирму, оказывающую финансовые услуги, что указывает на «универсализацию деятельности финансовых учреждений»[5].

По мнению И. В. Яценко, финансовые услуги «всегда связаны с движением денежных средств»[6].

---

[1] О защите конкуренции: федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61763/ (дата обращения: 17.02.2024).

[2] Староверова О. В., Крупенко Р. А. Влияние финтех-компаний на рынок финансовых услуг // Российский экономический интернет-журнал. – 2024. – № 2. – URL: https://www.e-rej.ru/upload/iblock/6f3/k3pw7f9f62o7hkv41lqe5olvaz05m6y9.pdf (дата обращения 18.08.2024).

[3] Фогельсон Ю. Б. К вопросу о понятии «финансовые услуги» // Предпринимательское право: вызовы времени: научные труды кафедры предпринимательского права. – М.: ГУ-ВШЭ, 2009. – С. 207–228.

[4] Ахметжанов Б., Лустов Н. Оценка эффективности инвестиционных проектов. – Б. м.: Ridero, 2020. – 156 с.

[5] Яценко И. В. Влияние универсализации деятельности финансовых посредников на соотношение понятий «инвестиционная услуга» и «финансовая услуга» // Тенденции экономического развития в XXI веке: материалы III Междунар. науч. конф. (Минск, 1 марта 2021 г.). – Минск: Белорусский государственный университет, 2021. – С. 540.

[6] Там же.

В определении понятия «финансовая услуга» в специальной литературе прослеживаются два подхода: это деятельность (процессуальный подход) и результат (содержательный подход). Согласно первому, под услугами понимают «целесообразную деятельность людей, в результате которой удовлетворяются какие-либо потребности»[1]. Эта же точка зрения закреплена в России законодательно.

Второй подход основан на разграничении услуги и товара. Услуга – это «определенное действие или деятельность, которые исполнитель осуществляет по заданию заказчика»[2]. Г. В. Колпакова и Ю. В. Евдокимова под сущностью финансовой услуги понимают «производство финансовых ценностей и моделей поведения потребителей»[3].

Н. В. Рахманина считает, что «финансовая услуга представляет собой действия специального субъекта – финансовой организации (банка, страховой организации, профессионального участника рынка ценных бумаг и т. д.), по перемещению (привлечению и (или) размещению) от одного лица к другому денежных средств (валюты Российской Федерации и иностранной валюты), ценных бумаг, драгоценных металлов, имущественных прав (безналичных денежных средств, бездокументарных ценных бумаг и цифровых прав)»[4]. И. К. Осянин предлагает рассматривать этот термин в широком и узком смыслах слова: «Финансовая услуга (в широком смысле) – услуга, напрямую не связанная с приобретением материальных объектов, а призванная в силу договорных обязательств перераспределить финансовые средства между участниками сделки – провайдером и клиентом, либо между несколькими клиентами при посредничестве провайдера. Финансовая услуга (в узком смысле) – услуга по привлечению и последующему размещению финансовых

---

[1] Об утверждении профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам: приказ Министерства труда и социальной защиты РФ от 12 октября 2021 г. № 722н. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_400519/ (дата обращения: 02.02.2024).

[2] Статья 779. Договор возмездного оказания услуг // Гражданский кодекс Российской Федерации. (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (ред. от 13 декабря 2024 г.). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/a397ec4ca2dd0c96c211ee4e4436628f0cf581a3/ (дата обращения: 02.02.2024).

[3] Колпакова Г. М., Евдокимова Ю. В. Сущность и особенности финансовой услуги в информационном обществе // Вестник МГПУ. – 2019. – № 1(19). – С. 37.

[4] Рахманина Н. В. Правовые проблемы оказания финансовых услуг физическим лицам посредством сети Интернет // Власть закона. – 2019. – № 4(40). – С. 219.

средств клиентов – физических и юридических лиц на условиях платности и возвратности»[1].

На рынке финансовых услуг практические представители финансового рынка трактуют сущность данной категории через позицию защиты прав потребителей финансовых услуг в сферах страхования, кредитной кооперации, деятельности кредитных организаций, деятельности ломбардов и деятельности негосударственных пенсионных фондов[2], что, в свою очередь, имеет особый интерес к развитию данной дефениции в условиях цифровизации и поддерживается представителями академического сообщества[3].

И. Г. Горловская предлагает разделять финансовые услуги в процессе деятельности на продукт, операцию и обслуживание. Финансовый продукт – это «взаимосвязь организационных, технологических, информационных, экономических, юридических, документально закрепленных действий, определяющих основные характеристики (свойства, параметры) услуги и способ ее предоставления (оказания) <…> Финансовая операция – последовательные согласованные действия, предпринимаемые с целью оказания финансовой услуги <…> Финансовое обслуживание – совокупность действий, операций, совершаемых для оказания финансовой услуги финансовыми посредниками»[4]. Главным отличительным признаком финансовой услуги, по мнению П. Роуза, является ее удобство и связь с перемещением различной финансовой информации, тогда как финансовые операции тем или иным образом отождествляются с различными формами перемещения денежных

---

[1] Осянин И. К. Формирование и развитие сектора финансовых услуг в региональной финансовой системе: дис. … канд. экон. наук. – Кострома, 2012. – С. 20.

[2] Климов В. В. Уполномоченные субъекты в сфере защиты прав потребителей финансовых услуг в Российской Федерации (на примере Банка России и Роспотребнадзора) // Юридическое образование и наука. – 2024. – № 3. – С. 33–37; Комлев Н. Ю., Рамазанов А. В. Проблемы правового регулирования защиты прав потребителей финансовых услуг // Вестник Владимирского юридического института. – 2024. – № 1(70). – С. 39–45; Сударикова И. А., Гюльмагомедова Г. А., Маккаева Р. С. А. Индустрия финансовых услуг: эволюция развития и перспективы // Сегодня и завтра Российской экономики. – 2024. – № 2. – С. 212–224.

[3] Морозко Нат. И., Морозко Н. И., Диденко В. Ю. Тенденции цифровизации российского рынка финансовых услуг // Экономика. Налоги. Право. – 2024. – Т. 17, № 2. – С. 51–59.

[4] Горловская И. Г. Рынок финансовых услуг как часть рынка ценных бумаг в России // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2006. – № 1(13). – С. 39.

средств[1]. Закон Грэмма – Лича – Блайли «О модернизации финансовых услуг», принятый в США (Gramm – Leach – Bliley Act, GLBA)[2], который является одним из основных законов, регулирующих рынок финансовых услуг в США, напрямую не дает толкования термину «финансовая услуга», хотя в контексте этот термин используется постоянно. В Приложении Всемирной торговой организации (World Trade Organization) по финансовым услугам к ним предлагается относить: страхование, банковские услуги, финансовый лизинг, гарантии и обязательства, торговлю драгоценными металлами, финансовыми инструментами, участие в выпуске всех видов бумаг, управление финансовыми активами, предоставление, передачу финансовой информации и ее обработку, консультирование, посредничество и другие «вспомогательные услуги» по всем видам финансовой деятельности[3].

Исходя из вышеперечисленных определений, можно сделать вывод, что финансовая услуга носит многоуровневый характер. Механизм реализации финансовой услуги в системе финансовых отношений представлен на рисунке 1: объектом изучения являются финансовые отношения, которым присуще сегодня многообразие форм и предложений, реализацией этих отношений является финансовая услуга, исходя, во-первых, конечно, от спроса потребителя финансовых услуг и уже, во-вторых, от предложений самих производителей финансовых услуг.

---

[1] Роуз П. Банковский менеджмент: предоставление финансовых услуг: пер. с англ. – М.: Дело, 1997. – С. 5–6.

[2] Ровинская Т. Л. «Прозрачность» в информационную эпоху: благо или зло? // Мировая экономика и международные отношения. – 2020. – Т. 64, № 9. – С. 126–138; Easterly W., Rebelo S. Fiscal policy and economic growth // Journal of monetary economics. – 1993. – Vol. 32, iss. 3. – P. 417–458; Gemmell N., Kneller R., Sanz I. The timing and persistence of fiscal policy impacts on growth: evidence from OECD countries // Economic journal. – 2011. – Vol. 121, iss. 550. – P. F33–F58.

[3] Осянин И. К. Формирование и развитие сектора финансовых услуг в региональной финансовой системе: дис. … канд. экон. наук. – Кострома, 2012. – 23 с.; Андрианова Е. В., Черноудова М. Г. Финансовые услуги как экономическая и правовая категория // Гуманитарный научный вестник. – 2021. – № 2. – С. 193–199; Пашковская И. В. Проблемы формирования новой экосистемы индустрии финансовых услуг // Проблемы конфигурации глобальной экономики XXI века: идея социально-экономического прогресса и возможные интерпретации: сб. науч. ст., т. 2 / под ред. С. А. Толкачева. – Краснодар: НИИ экономики ЮФУ, 2018. – С. 317–324.

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 1 – Механизм реализации финансовой услуги в системе финансовых отношений

Эффективность услуг выражается в удовлетворении потребителя и производителя, которые имеют разные цели. У потребителя цель – получение результата от финансовых услуг для улучшения финансовых результатов (или финансового положения), а у производителя этих услуг – получение дохода. Формы финансовых услуг различны, специалисты выделяют следующие[1]:

– непосредственно услуга – товар – бартер;

– финансовая деятельность – процесс;

– финансовые творческие идеи, инновации.

По мнению ученых, все чаще возникает потребность в финансовых услугах, оказываемых посредниками – непрофессиональными участниками финансового рынка. Причина заключается в том, что посредники оказывают большое разнообразие финансовых услуг.

[1] Прокопова Л. Г., Сухов С. В., Твердохлебова М. Д. и др. Ключевые тенденции цифровой трансформации финансовых услуг в России и их влияние на потребительский опыт: прогнозы экспертов // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2022. – Т. 13, № 2. – С. 202–221; Мамута М. В., Цыганов А. А., Языков А. Д. Защита прав потребителей финансовых услуг в системе ипотечного кредитования // ЭКО. – 2021. – № 7(565). – С. 129–150; Гусева О. Г., Дидоренко А. В. Развитие российского рынка финансовых услуг: инструменты и механизмы // Terra economicus. – 2012. – Т. 10, № 1-3. – С. 108–114; Kneller R., Bleaney M., Gemmell N. Fiscal policy and growth: evidence from OECD countries // Journal of public economics. – 1999. – Vol. 74, iss. 2. – P. 171–190.

За рубежом принято выделять три типа финансовых посредников: депозитный тип (коммерческие банки, сберегательно-кредитные ассоциации, взаимные сберегательные банки, кредитные союзы); контрактно-сберегательный тип (компании по страхованию жизни и имущества, пенсионные фонды); инвестиционный тип (взаимные фонды или паевые, или открытые инвестиционные), траст-фонды, инвестиционные компании закрытого типа (или закрытые инвестиционные фонды)[1]. В России специалисты выделяют два типа финансовых посредников. Целью посредников первого типа является «аккумулирование свободных денежных средств, он обеспечивается кредитными и страховыми организациями, акционерными и инвестиционными фондами. Второй вид финансовых посредников представлен институтами, обеспечивающими условия перераспределения. К ним можно отнести фондовые и валютные биржи, депозитарии, брокеров и дилеров»[2].

В зависимости от цели финансовые услуги делятся на два типа: «1) услуги, предоставление которых сопровождается движением финансовых ресурсов; 2) услуги, предоставляемые без указанного движения (хранение ценных бумаг, перерегистрация прав собственности на ценные бумаги, предоставление услуг по организации торговли ценными бумагами)»[3].

Интересную типологию услуг дает французская Ассоциация по стандартизации в международном стандарте ISO 10014:2006 «Управление качеством – Указания по получению финансовых и экономических выгод». В ней выделены:

– услуги, «стимулированные» продукцией, но автономные, например, маркетинг, техническое обслуживание и ремонт, послепродажное обслуживание;

– услуги, «ассоциированные» с другой услугой, например, прием заказов, стажировки, информационные;

---

[1] Долан Э. Дж., Кэмпбелл К. Д., Кэмпбелл Р. Дж. Деньги, банковское дело и денежно-кредитная политика: пер. с англ. – М.: Профико; СПб.: Мосинкомбанк, 1993. – С. 143–150.

[2] Горловская И. Г. Рынок финансовых услуг как часть рынка ценных бумаг в России // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2006. – № 1(13). – С. 38.

[3] Там же.

– услуги «независимые», например, консультационные, финансовые, туристические[1].

Н. В. Рахманина предлагает классификацию предпринимательских организаций, осуществляющих деятельность по оказанию финансовых услуг[2]:

1) кредитные организации;

2) микрофинансовые организации и ломбарды;

3) страховщики (страховые организации), к ним относятся: страховой брокер, общество взаимного страхования, негосударственный пенсионный фонд, управляющая компания негосударственного пенсионного фонда;

4) организации, осуществляющие организацию инвестирования:

– инвестиционный фонд, паевой инвестиционный фонд, управляющая компания инвестиционного фонда, управляющая компания паевого инвестиционного фонда, специализированный депозитарий паевого инвестиционного фонда;

– организатор торговли, профессиональный участник рынка ценных бумаг;

5) организации, оказывающие прочие финансовые услуги, – клиринговые организации, лизинговые компании.

И. К. Осянин предлагает классификацию финансовых услуг в зависимости от типа регионального провайдера[3]. Предлагается разделить провайдеров на следующие укрупненные группы:

1) кредитные провайдеры;

2) инвестиционные провайдеры;

3) страховые провайдеры;

4) операционные провайдеры;

5) посреднические провайдеры.

---

[1] Агеев С. В. Методология исследования маркетинга услуг // Вестник ТГУ. – 2006. – № 4. – С. 240–245; Andrasic J., Kalas B., Mirovic V. et al. Econometric modelling of tax impact on economic growth: panel evidence from OECD countries // Economic computation and economic cybernetics studies and research. – 2018. – Vol. 52, iss. 4. – P. 211–226.

[2] Рахманина Н. В. Финансовые услуги, оказываемые физическим лицам в сети Интернет как вид предпринимательской деятельности: дис. … канд. экон. наук. – М., 2021. – С. 83.

[3] Осянин И. К. Провайдеры финансовых услуг в регионе, их состав и классификация // Вестник Череповецкого государственного университета. – 2011. – № 4-2(34). – С. 40.

«К кредитным провайдерам целесообразно отнести тех субъектов рынка, которые так или иначе занимаются финансированием на условиях срочности, платности и возвратности. В эту же группу отнесем провайдеров лизинговых услуг, поскольку экономический смысл их деятельности наиболее близок к кредитованию. Обозначим таких субъектов символом L (от англ. *loan* – кредит). Поскольку на рынке существует многообразие кредитных провайдеров, данные субъекты финансовых услуг нуждаются в дальнейшей классификации. Наиболее логичным делением представляется классификация таких субъектов по способу формирования ресурсной базы:

– депозитные (d/deposit) – привлекающие денежные средства по договорам банковского вклада (депозита) у физических или юридических лиц;

– банковские (b/bank) – источником кредитных ресурсов являются банковские кредиты. В эту категорию попадают лизинговые компании, а также зачастую различные структуры, аффилированные с банками;

– паевые (s/share) – источником кредитных ресурсов являются средства пайщиков – физических/юридических лиц;

– ценные бумаги (p/paper) – источником кредитных ресурсов являются средства, вырученные от продажи ценных бумаг;

– выкупные (b/buy-out) – источником кредитных ресурсов является выкупленная кредиторская задолженность с последующим ее возмещением. В эту группу входят факторинговые и форфейтинговые компании.

Посреднические провайдеры – юридические лица, которые оказывают содействие в установлении связей между субъектами рынка финансовых услуг и потребителями (B/Broker):

– страховые брокеры (i/insurance);

– кредитные брокеры (l/loan);

– инвестиционные брокеры (i/investment).

Инвестиционные провайдеры – субъекты рынка финансовых услуг, занимающиеся долгосрочным вложением денежных средств в различные проекты и ценные бумаги с целью получения дохода. Инвестиционных (I/Investment) провайде-

ров имеет смысл классифицировать по объекту приложения осуществляемых инвестиций:

– ценные бумаги (p/paper) – объектом инвестирования служат ценные бумаги различных компаний;

– прямые инвестиции (d/direct) – объектом инвестирования служит конкретный субъект финансово-хозяйственной деятельности;

– венчурные инвестиции (v/venture) – объектом инвестирования служат стартапы либо высокорисковые проекты.

Кроме того, инвестиционных провайдеров стоит разделить по типу формирования ресурсной базы:

– паевые (s/share) – источником кредитных ресурсов являются средства пайщиков – юридических/физических лиц;

– ценные бумаги (p/paper) – источником кредитных ресурсов являются средства, вырученные от продажи ценных бумаг;

– пенсионные сбережения (r/retiring pension) – источником кредитных ресурсов являются отчисления физических лиц в счет накопительной части будущей пенсии.

Страховые провайдеры (I/insurance) – субъекты рынка финансовых услуг, занимающиеся страхованием. В большинстве стран общепринята следующая классификация:

– страхование жизни (l/life);

– страхование имущества (p/property);

– страхование ответственности (l/liability).

Операционные посредники (O/operating) – субъекты рынка финансовых услуг, занимающиеся проведением платежей, ведением счетов: пункты приема платежей, платежные системы, почта и др.

Особую роль на рынке финансовых услуг играют банки, поэтому имеет смысл выделить их отдельно. Сфера деятельности банков настолько велика, что их невозможно отнести к одному из пунктов данной классификации. Формально они являются кредитными институтами, но у каждого банка есть свое приоритетное

направление (приоритет услуги). В международной практике принято делить банки на следующие типы в зависимости от их деятельности:

– инвестиционные банки специализируются на эмиссионно-учредительных операциях;

– сберегательные банки – это, как правило, учреждения местного значения, которые объединяются в национальные ассоциации и обычно контролируются государством, а нередко и принадлежат ему;

– ипотечные банки – учреждения, предоставляющие долгосрочный кредит под залог недвижимости (земли, зданий, сооружений). Пассивные операции этих банков состоят в выпуске ипотечных облигаций»[1].

Н. А. Львова, З. Ю. Рахимов и Н. С. Воронова предлагают авторскую классификационную матрицу финансовых услуг, которая соответствует «общепринятому подходу к характеристике так называемого «Сектора финансовых корпораций», согласно действующему стандарту: Система национальных счетов 2008»[2].

Эти авторы выделяют следующие типы:

– центральные банки;

– финансовые посредники: депозитные корпорации, инвестиционные фонды денежного и не денежного рынков, страховые корпорации, негосударственные фонды, другие финансовые посредники;

– вспомогательные финансовые институты: специализированные институты финансовой информации, прочие вспомогательные финансовые институты.

Основная классификация описана в Федеральном законе от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг». На российском рынке ценных бумаг физическим лицам предоставляются следующие виды услуг: «1) брокерские услуги; 2) дилерские услуги; 3) услуги по управлению ценными бумагами; 4) услуги по инве-

---

[1] Осянин И. К. Провайдеры финансовых услуг в регионе, их состав и классификация // Вестник Череповецкого государственного университета. – 2011. – № 4-2(34). – С. 41.

[2] Львова Н. А., Рахимов З. Ю., Воронова Н. С. Институты рынка устойчивых финансовых услуг // Устойчивое развитие: вызовы и возможности: сб. науч. ст. / под ред. Е. В. Викторовой. – СПб.: СПбГЭУ, 2020. – С. 181–182.

стиционному консультированию; 5) депозитарные услуги; 6) услуги по ведению реестра владельцев ценных бумаг; 7) услуги форекс-дилера ценных бумаг»[1].

Подводя итог вышеизложенному, выделим базовую классификацию финансовых услуг в зависимости от их производителя:

– банковские;

– страховые;

– инвестиционные;

– микрофинансовые.

Автор предлагает дополнить эту классификацию, так как в быстроменяющихся обстоятельствах современного глобального изменения экономики, на рынок выходят новые финансовые услуги. Эти услуги востребованы клиентами, не запрещены законодательством и интересны для поставщика услуг возможностью получения дополнительного дохода. Одной из таких новых услуг является налоговый консалтинг[2].

«Говоря о финансовых услугах, отметим, что финансовые организации самостоятельно определяют вид деятельности, который впоследствии осуществляют (банковская деятельность, страховая деятельность, инвестиционная деятельность и т. д.), а также самостоятельно выбирают перечень финансовых услуг, оказываемых гражданам»[3].

Чтобы дополнить существующую классификацию финансовых услуг налоговым консалтингом, рассмотрим основные признаки финансовых услуг, обозначенные специалистами. Выделим характерные черты финансовой услуги, названные в специальной литературе.

---

[1] О рынке ценных бумаг: федеральный закон РФ от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10148/ (дата обращения: 02.02.2024).

[2] Чечушкова О. Н. Основные модели налогового консультирования // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – № 6(1). – С. 158–163; Чечушкова О. Н. Отсутствие единого понятия о налоговом консультировании, закрепленного законом – основная преграда для его полноценного развития в России сегодня // Финансовая экономика. – 2019. – № 12. – С. 511–516.

[3] Рахманина Н. В. Финансовые услуги, оказываемые физическим лицам в сети Интернет, как вид предпринимательской деятельности: дис. … канд. экон. наук. – М., 2021. – С. 50.

Отличительным признаком финансовой услуги, по мнению П. Роуза, является ее удобство и связь с перемещением различной финансовой информации[1].

И. Г. Горловская выделяет следующие признаки: «полезность, способность удовлетворять различные потребности; она неосязаема, неотделима от источника (производителя услуги), несохраняема, т. е. существует только в процессе своего производства, а, следовательно, носит срочный характер, неоднородна по качеству, имеет количественную оценку (цену). Экономический смысл финансовой услуги заключается в обеспечении перераспределения финансового материала и превращении его в финансовые ресурсы за счет профессиональных действий финансовых посредников для достижения финансовых целей»[2].

Н. В. Рахманина обозначает следующие признаки финансовой услуги:

– «перемещение конкретного материального блага, имеющего форму вещи (наличные денежные средства, документарные ценные бумаги, драгоценные металлы), либо имущественных прав (права требования на безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, цифровые права);

– содержанием категории „перемещение“ выступают два вида действий, образующих финансовую услугу, – привлечение и (или) размещение;

– услуга оказывается специальным субъектом, обладающим соответствующей лицензией,

– финансовой организацией (банком, страховой организацией, профессиональным участником рынка ценных бумаг и т. д.);

– финансовые услуги оказываются на возмездной основе»[3].

Если рассматривать финансовые услуги как вид предпринимательской деятельности, то выделяют пять базовых характеристик:

– «самостоятельность предпринимательской деятельности по оказанию финансовых услуг;

---

[1] Роуз П. Банковский менеджмент: предоставление финансовых услуг: пер. с англ. – М.: Дело, 1997. – С. 5–6.

[2] Горловская И. Г. Рынок финансовых услуг как часть рынка ценных бумаг в России // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2006. – № 1(13). – С. 46.

[3] Рахманина Н. В. Финансовые услуги, оказываемые физическим лицам в сети Интернет, как вид предпринимательской деятельности: автореф. дис. … канд. экон. наук. – М., 2021. – С. 20.

– рисковый характер деятельности;

– деятельность направлена на систематическое получение прибыли;

– профессионализм;

– государственная регистрация субъекта предпринимательской деятельности»[1].

Подводя итог перечисленным признакам финансовых услуг, следует отметить, что сейчас финансовые услуги оказываются в большинстве случаев онлайн через сеть Интернет и обладают особыми признаками:

– «дистанционный способ получения;

– высокая скорость получения/оказания услуги;

– зачастую предусматриваются привилегированные условия при получении услуги (высокая процентная ставка по вкладам, более низкий процент по кредитам и т. д.);

– простота и удобство в получении услуги, то есть отсутствует необходимость посещения физическим лицом офиса финансовой организации»[2].

Специалисты выделяют основные три функции финансов организаций: «формирование денежных фондов, использование денежных фондов, контрольная. Первую и вторую функции часто объединяют в одну – распределительную (перераспределительную) функцию»[3].

Уточним функции финансовой услуги. Она:

– мобилизует свободные финансовые средства, существующие в виде накопления;

– распределяет финансовые средства между испытывающими в них потребность;

– облегчает процесс расчетов и перемещения финансовых средств;

– формирует рыночные цены на финансовые услуги;

---

[1] Рахманина Н. В. Финансовые услуги, оказываемые физическим лицам в сети Интернет, как вид предпринимательской деятельности: автореф. дис. … канд. экон. наук. – М., 2021. – С. 21.

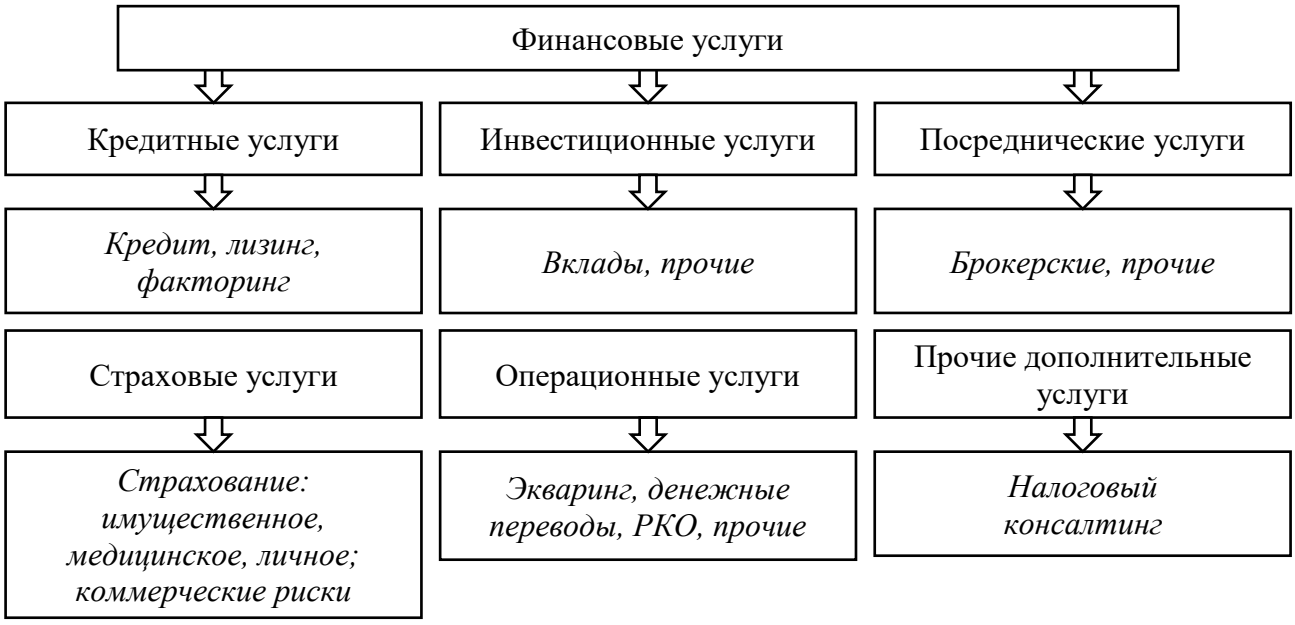
[2] Там же. – С. 24–25.

[3] Финансы / Ю. С. Долганова, Н. Ю. Исакова, Н. А. Истомина и др.; под общ. ред. Н. Ю. Исаковой. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2019. – С. 42.

– ускоряет оборот капитала, оказывая содействие как отдельным субъектам экономики, так и экономике в целом[1].

По мнению ученых, современные финансовые продукты могут сочетать в себе многообразные формы и перечни видов услуг, так как производители финансовых услуг выбирают их самостоятельно для удовлетворения спроса потребителей.

В настоящий момент в рамках предложенных классификаций в научной литературе (рисунок 2) автор предлагает, помимо традиционных групп финансовых производителей, предусмотреть такую группу, как услуги дополнительного характера.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 2 – Место налогового консалтинга как финансовой услуги в составе совокупности финансовых услуг

[1] Осянин И. К. Формирование и развитие сектора финансовых услуг в региональной финансовой системе: дис. … канд. экон. наук. – Кострома, 2012. – 194 с.; Финансы, денежное обращение и кредит / под ред. Л. И. Юзвович, М. С. Марамыгина, Е. Г. Князевой. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2019. – 355 с.; Хоконов Б. М. Приоритеты развития корпоративного финансового контроля в условиях новой реальности // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 10-2. – С. 338–346.

Приведенная классификация позволяет сформулировать общий правовой режим для выделенных классификационных групп, а также указать перечень тех субъектов, на которых распространяются установленные законодательством дополнительные обязательства, пределы и ограничения профессиональных участников рынка финансовых услуг.

Налоговый консалтинг можно включить в прочие дополнительные услуги финансового характера, оказываемые на финансовом рынке. Важен не сам по себе финансовый рынок, а конкретные формы проявления финансовых отношений через оказание финансовых услуг с помощью финансовых инструментов.

Также существует острая проблема: «сущность финансовой услуги остается в теоретическом аспекте мало исследованной»[1]. Сложилась ситуация, когда практика опережает теорию. Поэтому в специальной литературе налоговый консалтинг не приравнивается к финансовым услугам. Автор считает, что налоговый консалтинг по праву является одним из основных видов финансовой услуги, потому что соответствует ее признакам и принципам реализации. Для доказательства обратимся к целям и задачам финансовых услуг.

Исходя из основных целей и задач финансовых услуг, выделяемых в специальной литературе (таблица 1), можно идентифицировать понятие услуг налогового консалтинга как прочие финансовые услуги, так как их цели и задачи идентичны.

И это идентично с основной целью налогового консультанта, согласно приказу Министерства труда и социальной защиты РФ от 12 октября 2021 г. № 722н «Об утверждении профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам»: «это квалифицированное содействие юридическим и физическим лицам, направленное на полное и своевременное исполнение обязанностей по исчислению и уплате, удержанию и перечислению налогов, сборов и взносов, в том числе страховых»[2].

---

[1] Колпакова Г. М., Евдокимова Ю. В. Сущность и особенности финансовой услуги в информационном обществе // Вестник МГПУ. – 2019. – № 1(19). – С. 36.

[2] Об утверждении профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам»: приказ Министерства труда и социальной защиты РФ от 12 октября 2021 г. № 722н. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_400519/ (дата обращения: 02.02.2024).

Таблица 1 – Стратегические цели и приоритетные задачи развития финансового бизнеса на рынке финансовых услуг

Приоритетные задачи	Стратегические цели
– увеличение клиентской базы; – снижение проблемной задолженности по услугам; – обслуживание через глобальные мессенджеры; – эффективное управление финансовых рисков; – автоматизация бизнеса; – повышение операционной эффективности	– поддержка новых продуктов обслуживания; – повышение эффективности бизнес-процессов; – обеспечение качественными данными и инструментами для принятия управленческих решений, – обеспечение непрерывности бизнеса; – предоставление качественных и эффективных финансовых услуг
Примечание – Составлено автором по: Некрасова О. Л. Направления стратегического развития рынка финансовых услуг // Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов: материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Киров, 8 ноября 2015 г.), т. 2. – Киров: Радуга-ПРЕСС, 2015. – С. 104.	

Это перекликается с основными целями и задачами таких финансовых услуг, как эффективное управление финансовыми рисками, повышение операционной эффективности, предоставление качественных услуг.

Производство финансовых услуг в современном информационном обществе основывается на применении новых инновационных цифровых технологий. Рассмотрим инновационные инструменты цифрового финансового механизма хозяйствующего субъекта, выделяемые сегодня специалистами (таблица 2).

Перечислим преимущества этих инструментов:

– «на их базе можно создать новые инструменты;

– прозрачность операций, можно получить информацию обо всех предыдущих владельцах;

– высокая скорость;

– отсутствие посредников, защищенность;

– упрощение операций»[1].

[1] Искандаров Д. Ф. Развитие финансовых технологий как угроза традиционной бизнес-модели розничных банков на рынке финансовых услуг // Новая экономика, бизнес и общество: сб. материалов Апр. науч.-практ. конф. молодых ученых (Владивосток, 25 мая 2020 г.). – Владивосток: ДВФУ, 2020. – С. 963.

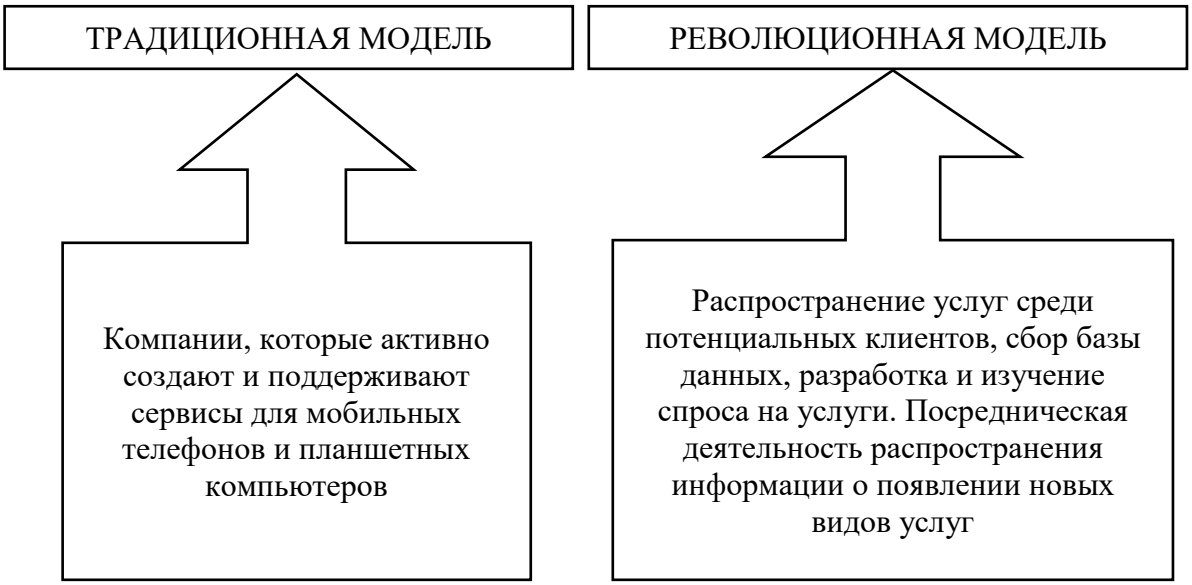
Таблица 2 – Инновационные инструменты цифрового финансового механизма хозяйствующего субъекта

Инструмент экономики	Механизм
Токены	Выполняют платежную функцию замены денег
Криптовалюты	Эмитируют цифровой аналог денег
Цифровые платформы	Позволяют объединение данные физических, юридических лиц в единую систему
Блокчейн	Обеспечение безопасности банковских переводов и снижение стоимости транзакций
Облачные технологии	Компьютерные ресурсы как онлайн-сервис
Смарт-контракт	Обмен цифровыми активами между участниками сделки на основе контракта
Нейросети	Анализ и обработка финансовой информации, создание новых продуктов
Электронный кошелек	Хранение электронных денег и способа замены платежной функции денег
Мобильные сервисы	Способность совершения финансовых операций дистанционно
Примечание – Составлено автором по: Колпакова Г. М., Евдокимова Ю. В. Сущность и особенности финансовой услуги в информационном обществе // Вестник МГПУ. – 2019. – № 1(19). – С. 40.	

Появление новых финансовых технологий является революцией, которая вытесняет традиционных игроков с рынка. Отличительная черта этих компаний – мобильность. Поскольку все эти финансовые организации (если их можно так назвать) существуют лишь в цифровом пространстве, предоставляя все услуги абсолютно дистанционно[1]. М. М. Нуралиева подтверждает[2], что именно революционная модель сейчас преобладает в области финансовых услуг. На рисунке 3 представлена революционная модель, в которой на первом этапе изучается спрос на новые услуги, на втором этапе возникает посредническая деятельность, что дает возможность включения в эту модель и новых популярных услуг налогового консалтинга.

[1] Искандаров Д. Ф. Развитие финансовых технологий как угроза традиционной бизнес-модели розничных банков на рынке финансовых услуг // Новая экономика, бизнес и общество: сб. материалов Апр. науч.-практ. конф. молодых ученых (Владивосток, 25 мая 2020 г.). – Владивосток: ДВФУ, 2020. – С. 962.

[2] Нуралиева М. М. Анализ развития новых отраслей финансовых услуг в электронной коммерции (на примере страховых услуг) // Бенефициар. – 2021. – № 93. – С. 32.



Примечание – Составлено автором по: Нуралиева М. М. Анализ развития новых отраслей финансовых услуг в электронной коммерции (на примере страховых услуг) // Бенефициар. – 2021. – № 93. – С. 32.

Рисунок 3 – Модели электронной коммерции финансовых услуг

Дефиниция налогового консалтинга сочетает в себе все признаки финансовой услуги, так как включает в себя: «консультационную деятельность, направленную на улучшение финансовых показателей деятельности и повышение эффективности бизнеса путем разработки рекомендаций по оптимизации бизнес-процессов с учетом требований современного законодательства нашей страны»[1].

В качестве основных видов финансового консалтинга специалисты выделяют:

– «бухгалтерское консультирование (в целях обеспечения грамотного учета и правильного формирования фактических показателей деятельности организации и пр.)»[2];

– «налоговое консультирование (в целях оптимизации налогообложения, обеспечения грамотного ведения налогового учета, правильного формирования

[1] Зайнуллина С. Ф., Галеева К. А. Финансовый консалтинг: состояние и перспективы развития // Актуальные проблемы развития хозяйствующих субъектов, территорий и систем регионального и муниципального управления: материалы XV Междунар. науч.-практ. конф. (Курск, 24–25 мая 2020 г.). – Курск: ЮЗГУ, 2020. – С. 148.

[2] Мироненко О. В., Николаева Н. Е. Финансовый консалтинг как инструмент эффективного ведения бизнеса // Экономическая наука в хозяйственной практике: материалы XIX Междунар. науч.-практ. конф. (Кострома, 21–22 мая 2019 г.). – Кострома: КГУ, 2019. – С. 258.

налогооблагаемых баз, исчисления налогов, взносов и сборов, их своевременной уплаты, отсутствия штрафных налоговых санкций и пр.)»[1];

– «управленческое консультирование (в целях организации системы управленческого учета в соответствии с запросами руководства организации, обоснования и разработки управленческих решений, направленных на повышение эффективности ведения бизнеса и пр.)»[2];

– «финансово-инвестиционное консультирование (в целях оптимизации финансовых вложений организации, обоснования привлечения заемных средств, формирования инвестиционного пакета и пр.)»[3];

– «аудиторское консультирование (в целях правильного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, совершенствования систем бухгалтерского и налогового учета, оптимизации налогообложения и пр. (аудиторы оказывают широкий перечень консультационных услуг»[4].

Для понимания сущности налогового консалтинга автор предлагает рассматривать это понятие в системе управления налогообложением макроуровня и микроуровня, потому что основная цель налогового консалтинга сегодня – это гармонизация отношений государства и предпринимателей, а это возможно благодаря управлению налогообложением на всех уровнях[5].

---

[1] Зайнуллина С. Ф., Галеева К. А. Финансовый консалтинг: состояние и перспективы развития //Актуальные проблемы развития хозяйствующих субъектов, территорий и систем регионального и муниципального управления: материалы XV Междунар. науч.-практ. конф. (Курск, 24–25 мая 2020 г.). – Курск: ЮЗГУ, 2020. – С. 148.

[2] Мироненко О. В., Николаева Н. Е. Финансовый консалтинг как инструмент эффективного ведения бизнеса // Экономическая наука в хозяйственной практике: материалы XIX Междунар. науч.-практ. конф. (Кострома, 21–22 мая 2019 г.). – Кострома: КГУ, 2019. – С. 258.

[3] Зайнуллина С. Ф., Галеева К. А. Финансовый консалтинг: состояние и перспективы развития //Актуальные проблемы развития хозяйствующих субъектов, территорий и систем регионального и муниципального управления: материалы XV Междунар. науч.-практ. конф. (Курск, 24–25 мая 2020 г.). – Курск: ЮЗГУ, 2020. – С. 148.

[4] Там же.

[5] Юзвович Л. И., Шадурская М. М., Чечушкова О. Н. Современные проблемы практики налогового консультирования в России // Управление риском. – 2018. – № 4. – С. 18–23; Chechushkova O. N. Main areas of internal control for independent assessment of tax risks in tax consulting in the digital economy of Russia // Advances in Economics, Business and Management Research. – 2020. – Vol. 138. – P. 997–1002.

Управление налогами логично рассматривать через систему бюджетных отношений, так как должны учитываться экономические интересы не только государства, но и бизнеса. Методы управления налогообложением государства и предприятия различны. С этих позиций специалисты выделяют макро- и микроуправление налогообложением. Государственное управление налоговыми потоками «–это процесс принятия решений в открытой динамической нерефлексной системе налогообложения для достижения поставленных целей и задач, согласования и регулирования взаимодействия участников налоговых отношений»[1]. На макроуровне управление налогообложением в процессе корпоративного налогового консалтинга представлено на рисунке 4.

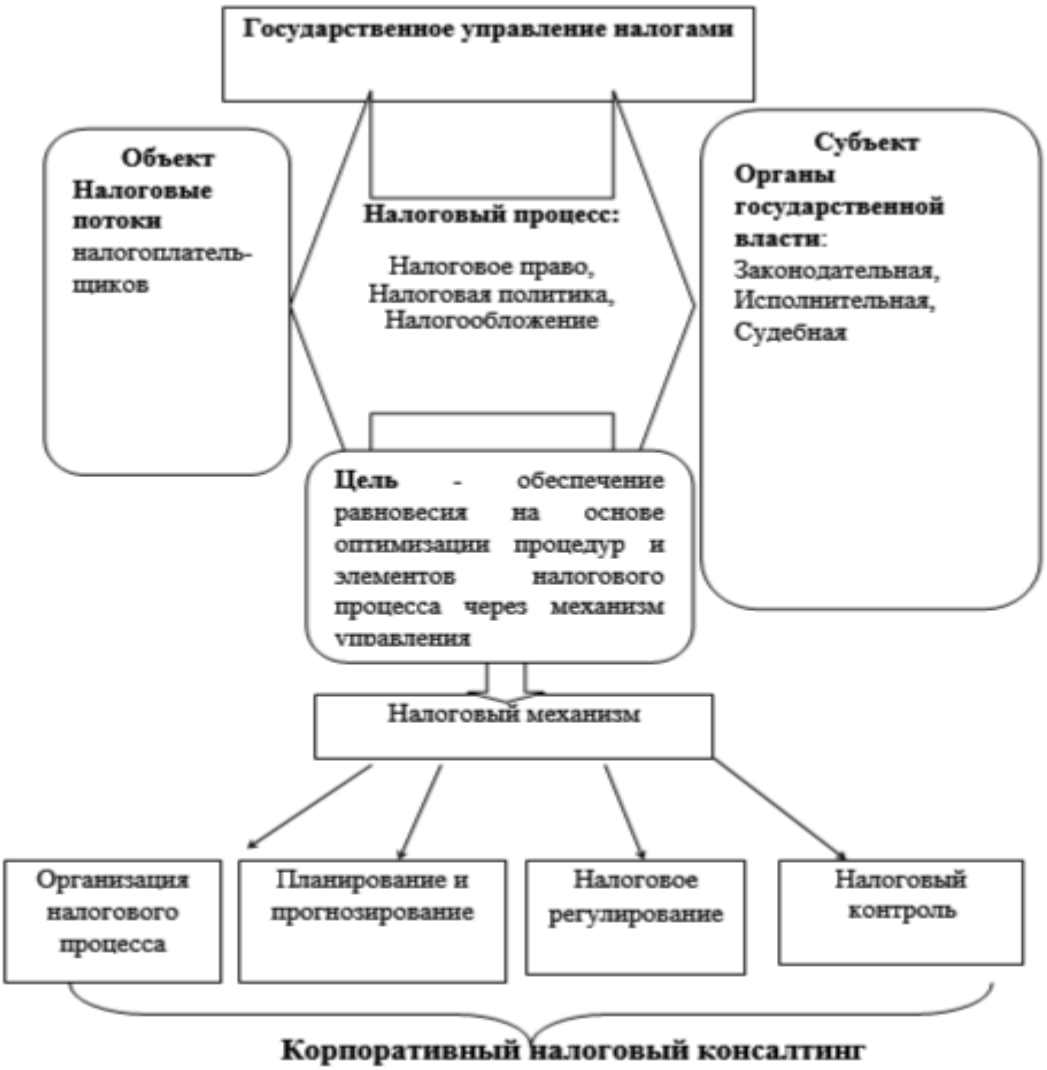
В процессе корпоративного налогового консалтинга на макроуровне объектом управления налоговыми потоками макроуровня являются налоговые отчисления налогоплательщиков, которые в рамках налогового процесса осуществляют свою деятельность[2], руководствуясь установленными налоговыми законами. Субъектом управления выступают органы государственной власти и управления. Органы государственной власти представлены законодательной и исполнительной, судебной властью федерального, регионального и местного уровней. Особую роль в управлении налоговыми потоками занимает исполнительная власть, занимаясь реализацией государственных функций.

В процессе управления осуществляется работа, направленная на снижение рисков, благодаря чему происходит приближение к достижению баланса интересов сторон налоговых отношений.

---

[1] Евстигнеев Е. Н. Этимология термина «Управление налогообложением»: системный подход // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 47(350). – С. 53.

[2] Анненкова О. Н. Налоговый корпоративный консалтинг РФ – проблемы становления институализации процесса и пути решения через призму зарубежного опыта // Наука XXI века: сб. материалов 3-й Всерос. науч.-практ. конф. студентов и молодых ученых (Челябинск, 1 июня 2023 г.). – Челябинск: ЮУрГУ, 2024. – С. 12–16; Чечушкова О. Н. Корпоративный налоговый консалтинг как новый вид финансовой услуги // Финансовая экономика. – 2022. – № 12. – С. 158–164.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 4 – Управление налогообложением в процессе корпоративного налогового консалтинга на макроуровне

Субъектами управления налогообложением на макроуровне выступают: Президент РФ, Правительство РФ, главы администраций субъектов РФ, главы муниципалитетов, Министерство финансов РФ, Федеральная налоговая служба России, Федеральное казначейство, Федеральная таможенная служба, Министерство экономического развития РФ и др. Наиболее важная роль в управлении налоговыми отношениями уделяется Министерству финансов РФ и Федеральной налоговой службе России, Федеральной службе по финансовому мониторингу России. Согласно Положению от 30 июня 2004 г. № 329, Министерство финансов РФ выполняет важные функции выработки государственной политики и регулирования в областях: бюджетной и налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности,

микрофинансовых организаций, государственного долга, аудиторской и бухгалтерской деятельности, драгоценных металлов и др. Федеральная налоговая служба России осуществляет функции по контролю и надзору за исполнением налогового законодательства через региональные отделения. Особое внимание ученые уделяют координации налоговых потоков, налоговому процессу через его управление посредством налогового механизма.

Налоговый механизм включает в себя элементы, позволяющие реализовать поставленные государством цели в процессе осуществления определенной налоговой политики. В. С. Микушин и Е. Ю. Цепилов считают, что «налоговый процесс является самостоятельным юридическим процессом, включающий в себя, как и административный процесс, правоприменительную, правоохранительную, нормотворческую, процедурную и юрисдикционную деятельность по разрешению споров различных субъектов, но имеющий некие особенности, указывающие на самостоятельность»[1].

Рассмотрим особенности налогового процесса через определение его функций:

– законодательной базой деятельности всех участников налогового процесса является Налоговый кодекс РФ;

– участие множества самостоятельных субъектов: это уровни власти государства, налогоплательщики, банки, налоговые агенты, аудиторы, консультанты и др.;

– наличие правонарушений и ответственности по налогам;

– контроль за деятельностью субъектов налоговых отношений.

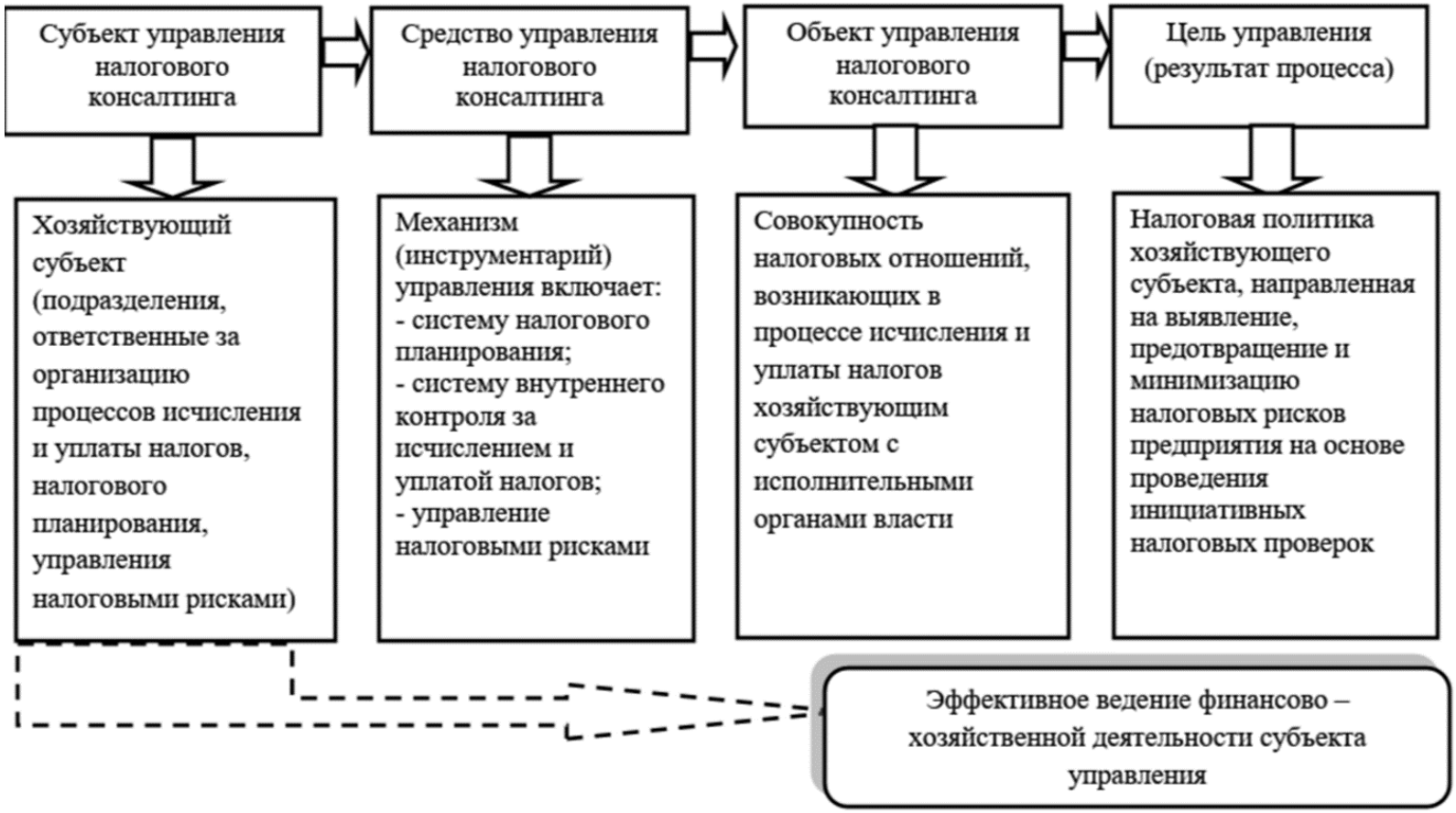
Налоговый процесс регламентирован законом, следовательно, является юридическим процессом. Он имеет самостоятельность, структуру и стадии. Стадии включают в себя исполнение налоговых обязательств в принудительной форме и процедуры привлечения к налоговой ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение этих обязательств. Основная цель налогового процесса за-

[1] Микушин В. С., Цепилов Е. Ю. Сравнительный анализ понятий «налоговый процесс» и «административный процесс» //Эволюция российского права: материалы XVI Междунар. науч. конф. (Екатеринбург, 27 апреля 2018 г.). – Екатеринбург: УрГЮУ, 2018. – С. 454.

ключается в реализации налоговых обязательств налогоплательщиков и плательщиков сборов в принудительной форме.

Налоговый процесс включает в себя налоговые отношения между государством и предпринимателем на основе разработанных норм и единого механизма управления. Участники этих отношений имеют совершенно разные структуры функционирования и администрирования, но схожие цели и задачи. Управление налоговыми потоками на микроуровне осуществляется хозяйствующими субъектами, имеет по своей сути несколько целей и является элементом налогового консалтинга. Во-первых, его целью является сокращение уплачиваемых налоговых платежей законными методами, позволяющими достигнуть оптимальной налоговой нагрузки для предприятия и комфортных условий ведения бизнеса, а во-вторых, проведение мероприятий, нацеленных на выявление и предотвращение налоговых рисков, для избегания дополнительных финансовых потерь, связанных с уплатой штрафных санкций. Данный процесс можно отнести к управлению налоговым консалтингом хозяйствующего субъекта.

Схема управления налоговым консалтингом хозяйствующим субъектом представлена на рисунке 5. При управлении налогообложением предприятия с применением элементов налогового консалтинга субъект управления – это хозяйствующий субъект, осуществляющий предпринимательскую деятельность, целью которой является получение прибыли и обязанностью – уплата налогов. Средство управления – это механизм (инструментарий) управления, включающий планирование, контроль и расчет налоговых рисков и налоговых обязательств предприятия. Объект управления – совокупность налоговых отношений между государством и предприятием. Цель управления – реализация налоговой политики предприятия, построенной на законных способах оптимизации и минимизации налоговых обязательств и на управлении налоговыми рисками. Важную роль в управлении налоговыми потоками микроуровня и макроуровня играет механизм управления, поскольку от правильного выбора механизмов управления зависит результат управления налогообложением предприятия.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 5 – Схема управления налоговым консалтингом хозяйствующим субъектом

Планирование и внутренний контроль за выполнением плана и правильностью ведения налогового учета предприятия выступают основными инструментами по снижению и предотвращению налоговых рисков. Система контроля и самоконтроля на предприятии является механизмом налогового менеджмента на макроуровне и микроуровне, в нее входят следующие элементы: налоговое планирование, налоговое регулирование, налоговый контроль.

Особое внимание в предложенных схемах управления налоговыми потоками макро- и микроуровней уделяется системе налогового контроля государства над налогоплательщиками и самостоятельному контролю налогоплательщиков, так как главным объектом управления являются налоговые потоки, поступающие от хозяйствующего субъекта: в свой черед налоговый процесс как «форма деятельности правоприменительных органов, связанная исчислением и уплатой налога, взысканием налога»[1]. А в вопросе государственного налогового управления главная задача – это реализация процедур контроля, своевременных, качественных, эффективных, с «привлечением к ответственности лиц за совершение налогового правонарушения»[2].

В современных условиях налоговый контроль в частности и система налогового администрирования в целом претерпели существенные изменения, переложив ряд функций по контролю на налогоплательщиков, так называемый самоконтроль в рамках превентивных мероприятий по недопущению налоговых правонарушений. Именно в этом аспекте и произошло пересечение интересов по управлению рисками. Налогоплательщики вынужденно занимаются самоконтролем своих показателей и деятельности своих контрагентов, тем самым предотвращая налоговый риск. Такие меры существенно изменили подход к организации государственного налогового контроля, сократив количество выездных проверок и, следовательно, затраты на их проведение и одновременно увеличив их качество за счет автоматизации и цифровизации камеральных налоговых проверок.

---

[1] Сапрыкина И. А. Понятие и значение процессуальных норм налогового права // Вестник ВГУ. Серия: Право. – 2007. – № 1. – С. 250.

[2] Там же.

Налогоплательщики же вынуждены в большей мере отвечать за налоговый риск и управлять им, что и порождает необходимость привлечения к процессу независимых налоговых консультантов, имеющих соответствующие знания и опыт в этом направлении.

Поскольку государственный и корпоративный налоговый контроль имеют абсолютно определенные точки соприкосновения по вопросу управления налоговыми рисками[1] и даже единую цель данного управления, то их следует рассматривать как взаимодополняющие процедуры, способные приблизить участников налоговых отношений к гармонизации взаимоотношений в вопросе управления налоговым риском. Взаимосвязь процессов контроля, в том числе и в управлении налоговыми рисками, будет рассмотрена в главе 3. В этой главе остановимся на сущности налогового консалтинга, его функциях, роли в процессе управления налогообложением хозяйствующих субъектов.

Внутренний контроль организации – «самостоятельный процесс деятельности внутри бюджетного учреждения, который направлен на обеспечение достаточной уверенности в том, что учреждение обеспечивает соблюдение требований нормативных правовых актов, эффективность и результативность своей деятельности (достижение финансовых и операционных показателей), сохранность активов, достоверность и своевременность представляемой отчетности. При применении риск-ориентированного подхода к внутреннему контролю становятся необходимыми выявление, оценка и предотвращение рисков деятельности учреждения»[2].

Внутренний налоговый контроль это: «важная составляющая управленческого процесса на предприятии. Налоговый контроль выполняет на предприятии одновременно информационную, организационную и контрольную функции, поскольку позволяет оптимизировать деятельность предприятия, выработать страте-

---

[1] Кузин А. Г. Экономическое содержание государственного налогового контроля // Современная экономика: проблемы и решения. – 2013. – № 6(42). – С. 57–65; Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 576 с.

[2] Ендовицкий Д. А., Головин С. В., Спиридонова Н. Э. Взаимосвязь систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетного учреждения // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23, № 11(473). – С. 1243.

гии дальнейшего роста, исключить или минимизировать хозяйственные риски»[1]. Следует учитывать, что налоговые риски являются самыми значительными, а «организация и осуществление качественного эффективного контроля за деятельностью предприятия с целью выявления, предотвращения и исключения ошибок и минимизации рисков в хозяйственной деятельности предприятия»[2] – является его основной задачей, благодаря которой на предприятии достигается стратегическая цель – «его эффективная и устойчивая хозяйственная деятельность»[3].

Выделим цели внутреннего налогового контроля:

– эффективность и продуктивность операций;

– надежность и достоверность налогового учета и отчетности;

– соблюдение налогового законодательства;

– минимизация налоговых рисков и оптимизация налогообложения в рамках закона[4].

Выделение внешнего и внутреннего контроля происходит в зависимости от его источника функционирования, а как взаимозависимые части единого процесса цели у этих субъектов пересекаются в общих интересах – это устойчивое существование и развитие благоприятного климата для увеличения налогового потенциала предпринимателя. Эти задачи присущи и налоговой политике государства как одному из инструментов контроля. Перечислим некоторые: содействие реальному экономическому росту, защите, увеличению капитала хозяйствующего субъекта и др. Поэтому основная цель обеих сторон – это обеспечение равновесия на основе оптимизации процедур и элементов налогового процесса через механизм управления налогами законными способами.

---

[1] Рогуленко Т. М. Развитие методических и организационных аспектов внутреннего контроля налогов и налогового учета // Вестник университета. – 2017. – № 7–8. – С. 128.

[2] Там же.

[3] Там же.

[4] Цепилова Е. С. Внутренний налоговый контроль как элемент системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах // Финансовые исследования. – 2013. – № 3. – С. 57–68; Нечаева М. Л., Лысова Е. А. Система финансового контроля в управлении предприятием малого бизнеса: методы и инструменты реализации // Финансы и кредит. – 2019. – Т. 25, № 2. – С. 360–362; Чилимова Т. А. Формирование и развитие системы внутреннего инициативного финансового контроля хозяйствующего субъекта: дис. … канд. экон. наук. – Екатеринбург, 2023. – 216 с.

Современные условия выдвинули на первый план проблемы по профилактике налоговых правонарушений и нивелированию их последствий для сторон налоговых отношений. Именно это и послужило толчком к развитию налогового консалтинга. «Вовлечение налоговых консультантов в процесс взаимодействия налоговых органов и плательщиков позволит повысить эффективность налогового администрирования за счет соблюдения баланса прав и обязанностей, при этом – избавить налогоплательщиков от излишнего административного воздействия и сохранить за налоговыми органами достаточные полномочия по контролю за соблюдением законодательства»[1].

Для понимания сути налогового контроля и места в нем налогового консалтинга, объединим изложенный выше материал в рисунок 6.

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 6 – Виды налогового контроля, реализуемого в управлении налогами хозяйствующих субъектов

В сегодняшних условиях существования бизнеса – форс-мажорной ситуации, вызванной ограничениями из-за коронавируса, сложной геополитической ситуации в стране, и постоянной изменчивости налогового законодательства в условиях перехода на цифровизацию бизнес-процессов – независимый налоговый консалтинг является популярным связующим звеном между налоговым контролем и субъектом предпринимательской деятельности. Об этом свидетельствует высокий спрос на эти виды услуг сегодня.

[1] Артеменко Г. А. Перспективы развития института налогового консультирования в России как важнейшего условия модернизации системы налогового администрирования // Terra economicus. – 2011. – Т. 9, № 3-2. – С. 94.

Существуют значительные различия в определениях понятия «налоговый консалтинг» в специальной литературе, такая ситуация усложняет понимание и реализацию данной услуги на практике. По мнению автора диссертационного исследования, следует изначально определиться с тем, что понятия «налоговый консалтинг» и «налоговая консультация» не идентичны. Понятие консалтинга (консультирования) является более широким, включающим в себя консультации по налогам и сборам и еще ряд элементов, которые будут рассмотрены дальше. Сложность рассмотрения вопроса по сущности налогового консалтинга заключается в том, что не все ученые разделяют понятия консалтинга и консультации, в то время как автор считает, что их следует разграничить для ясности процесса.

Налоговый консалтинг сейчас рассматривается с трех позиций: первая – ответ на вопрос (консультация), второе – действие – участие в решении вопроса клиента, и третья – как часть управленческой деятельности. Изначально налоговый консалтинг использовался только как информирование, и разъяснений налогового законодательства и разграничений в понятиях «налоговый консалтинг» и «налоговая консультация» не было. Это первый подход к определению, встречающийся в специальной литературе, – оказание на платной основе услуг по вопросам правильного применения норм действующего законодательства по налогам и сборам. Этот подход был популярен в начале зарождения налогового консалтинга в России, а также в зарубежной практике. Налоговое консультирование является видом предпринимательской деятельности, главная цель которой – оказание заказчику на платной основе услуг по вопросам правильного применения норм действующего законодательства о налогах и сборах. Такого подхода придерживаются Л. А. Мазурина[1], Н. И. Малис[2], Д. Г. Черник, Л. С. Кирина, В. В. Балакин[3] и др.

---

[1] Мазурина Л. А. Страхование ответственности налоговых консультантов при осуществлении управленческого консультирования // Сибирская финансовая школа. – 2013. – № 4. – С. 88–92.

[2] Налоговое консультирование: теория и практика / под ред. Н. И. Малис. – М.: Магистр; ИНФРА-М, 2018. – 416 с.

[3] Черник Д. Г., Кирина Л. С., Балакин В. В. Налоговое консультирование. – М.: Экономика, 2009. – 439 с.

Оказание услуг – это всегда система отношений исполнителя и заказчика. В случае налогового консалтинга объектом изучения является налоговое право, а субъектом потребления налогового права – предприниматель, и это первый подход, выделяемый в специальной литературе к понятию налогового консалтинга (рисунок 7).

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 7 – Схема налогового консалтинга при оказании услуги: информирование заказчика - первый подход к понятию, выделяемый в специальной литературе

В сложившихся обстоятельствах сложной геополитической обстановки при бурно меняющемся налоговом законодательстве все чаще у предпринимателей появляется потребность в третьем участнике – исполнителе – налоговом консультанте, он выделен пунктиром, так как его действия носят рекомендательный характер и законом не регламентированы (см. рисунок 7).

Задача субъекта в этих отношениях получить информацию по возникшей проблеме оперативно с оптимальными налоговыми издержками, а консультант – исполнитель – обязан оказать услугу в рамках соблюдения законодательства.

Таким образом, это первый подход к понятию налогового консалтинга как формы налоговых отношений, основной функцией которых является информирование о порядке применения налогового законодательства. Другое направление:

консалтинг приравнивается к деятельности по оказанию квалифицированной помощи налогоплательщику. Это уже не только простое информирование по применению налогового законодательства, как при первом подходе к данному понятию, а «вид консалтинга, осуществляемого в области налогообложения, а также строго индивидуальная услуга, оказываемая в форме поэтапного проекта с фиксированием промежуточных результатов»[1]. Акцент делается на том, что налоговый консультант не только информатор в области налогообложения, а еще и исполнитель. Второй подход все больше и больше набирает популярность в России, где налоговый консалтинг – это «деятельность юридических или физических лиц по оказанию платных консультационных услуг налогоплательщикам по вопросам налогообложения на основе договора между консультируемым и консультирующим на предмет правильности применения налогового законодательства, исчисления и уплаты налогов, проведение экспертизы в области налогообложения, оценки налоговых рисков, налогового планирования и составления налоговой отчетности, а также по представлению интересов налогоплательщиков во взаимоотношениях с налоговыми органами и в суде»[2]. Такого подхода (рисунок 8) придерживаются следующие специалисты: Л. Е. Грейнер[3], С. В. Барулин и А. В. Минвалиев[4], К. В. Новоселов[5], В. Н. Засько с коллегами[6] и др. Именно этот подход в определении приближает к пониманию консалтинга как финансовой услуги.

---

[1] Грундел Л. П. Налоговое консультирование. – М.: Юрайт, 2025. – С. 27.

[2] Барулин С. В., Минвалиев А. В. Экономическое содержание и структура института налогового консультирования как формы налоговых отношений и управления // Налоги и финансы. – 2017. – № 2(34). – С. 24–25.

[3] Грейнер Л. Е. Эволюция и революция в процессе роста организаций // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия: Менеджмент. – 2002. – № 4. – С. 76–94.

[4] Барулин С. В., Минвалиев А. В. Экономическое содержание и структура института налогового консультирования как формы налоговых отношений и управления // Налоги и финансы. – 2017. – № 2(34). – С. 23–31.

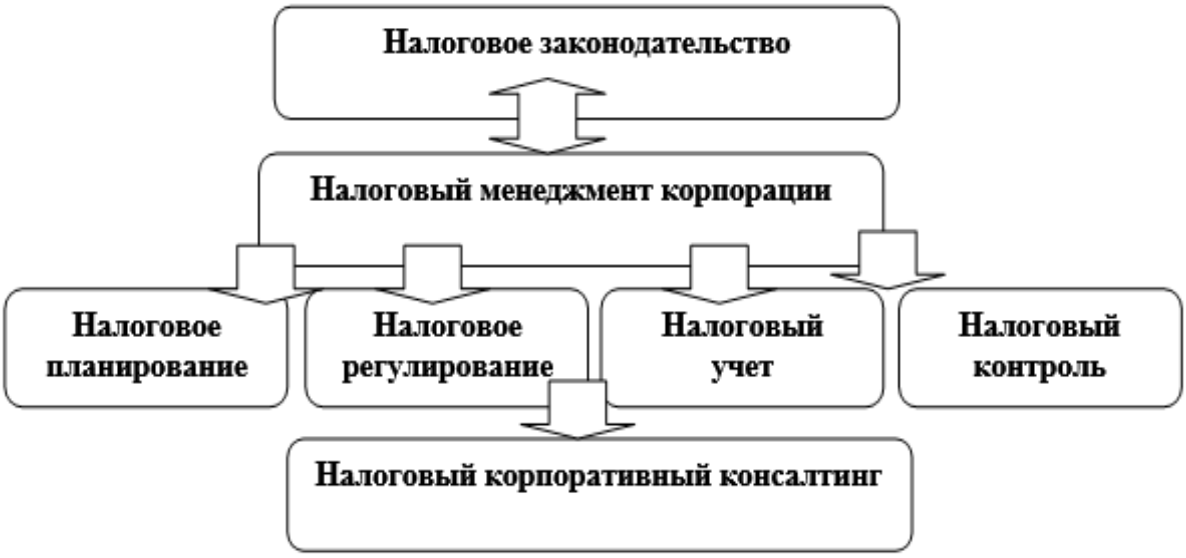
[5] Новоселов К. В. Обеспечение экономической безопасности в сфере бюджетно-налоговых отношений: мониторинг рисков формирования налоговой базы прибыли организаций // Инновационное развитие экономики. – 2020. – № 6 (60). – С. 319–330.

[6] Засько В. Н., Мехова Т. Н. О создании правового поля на рынке консультационных услуг // Налоговая политика и практика. – 2014. – № 11(143). – С. 30–32; Засько В. Н., Чамурлиев Г. П. Последствия международной налоговой оптимизации для макроэкономики Российской Федерации // Государственная служба. – 2019. – Т. 21, № 4(120). – С. 43–49.

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 8 – Схема налогового консалтинга при оказании услуг – второй подход к понятию налогового консалтинга

Как элемент налогового управления (третий подход к определению данного понятия), налоговый консалтинг является элементом корпоративного налогового менеджмента, т. е. хозяйствующие субъекты, находящиеся на общей системе налогообложения (рисунок 9).



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 9 – Налоговый консалтинг как элемент корпоративного налогового менеджмента – третий подход к понятию налогового консалтинга

Налоговый консалтинг выступает как часть процесса корпоративного налогового менеджмента – действия (управления). Этого подхода придерживаются такие авторы, как Н. А. Пименов[1], Д. Г. Родионов с коллегами[2], Д. А. Артеменко[3], И. А. Дрожжина[4], Е. С. Вылкова с коллегами[5] и др.

Налоговый менеджмент регламентируется налоговым законодательством, которое представляет собой систему утвержденных государственных норм и правил расчета налогов. Законодательство по налогам и сборам представлено Налоговым кодексом РФ, положениями, письмами Министерства финансов РФ, организующими принудительную форму налоговых отношений.

Налоговый консалтинг – это часть налогового менеджмента, нацеленная на оказание услуг по разъяснению хозяйствующим субъектам налогового законодательства, их прав и обязанностей. Налоговый менеджмент включают в себя: формы, методы, инструменты налогового планирования, регулирования и налогового контроля в рамках установленного налогового законодательства. Действия каждого звена корпоративного налогового менеджмента, перечисленные в схеме, осуществляются в системе взаимодействия друг с другом[6].

Исходя из вышеизложенного, проведем обобщение существующих взглядов ученых-экономистов на понятие налогового консалтинга, представлено в приложении А. С учетом существующих подходов рассмотрено и обосновано авторское понятие налогового консалтинга (таблица 3).

---

[1] Пименов Н. А. Налоговые риски: теоретические подходы // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 81–86.

[2] Родионов Д. Г., Ялымов С. В., Сергеев Д. А. Фискальный инструмент управления развитием сектора малого и среднего предпринимательства // Экономические науки. – 2020. – № 189. – С. 92–98.

[3] Артеменко Д. А. Методологические аспекты институционального оформления отношений в сфере налогового аудита и консалтинга // Учет и статистика. – 2010. – № 3(19). – С. 49–50.

[4] Дрожжина И. А. Анализ выявления и управления налоговыми рисками // Финансы и кредит. – 2010. – № 10(394). – С. 33–39.

[5] Вылкова Е. С., Викторова Н. Г., Покровская Н. В. Технологическая трансформация процедур налогового администрирования как фактор экономического роста // Journal of new economy. – 2020. – Т. 21, № 1. – С. 53–71.

[6] Чечушкова О. Н. Отсутствие единого понятия о налоговом консультировании, закрепленного законом – основная преграда для его полноценного развития в России сегодня // Финансовая экономика. – 2019. – № 12. – С. 511–516; Чечушкова О. Н. Корпоративный налоговый консалтинг как новый вид финансовой услуги // Финансовая экономика. – 2022. – № 12. – С. 158–164.

Таблица 3 – Дискуссионные подходы к определению налогового консалтинга

Подход к определению налогового консалтинга	Определение	Авторы
Правовой	Способ реализации прав конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи профессионала	Ф. Стил, М. Я. Хабакук, М. Киппинг, Э. Ларс, Я. А. Лейманн, Р. К. Юксвяров, Л. А. Мазурина, Н. И. Малис, Д. Г. Черник, Л. С. Кирина, В. В. Балакин и др.
Возмездный (обязательственный)	Вид профессиональной вневедомственной деятельности по оказанию заказчику на платной основе услуг, содействующих оптимальному и должному исполнению налогоплательщиками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, по исчислению и уплате налогов и сборов	К. С. Макхэм, С. В. Барулин, А. В. Минвалиев, О. К. Елмашев, Л. Е. Грейнер, И. А. Дрожжина, Н. Г. Викторова, Е. С. Вылкова, В. Н. Засько, Н. А. Пименов, Д. Г. Родионов, Д. А. Артеменко, К. В. Новоселов и др.
Авторский (процессный)	*Механизм налоговых отношений в рамках налогового процесса между субъектом предпринимательской деятельности и налоговым консультантом (государственный, корпоративный) при условии строгого соблюдения налогового законодательства в целях снижения и предотвращения налоговых рисков*	
Примечание – Систематизировано автором.		

Г. А. Артеменко выделяет следующие задачи налогового консалтинга:

– оптимизация налоговых потоков;

– оценка уровня налоговой нагрузки;

– управление налоговыми рисками компании[1].

Также в коллаборации научных исследований рассматриваются такие функции налогового консалтинга, как:

– информирование налогоплательщиков и налоговых агентов о налоговом законодательстве;

– помощь в принятии управленческих решений по вопросам налогообложения;

[1] Артеменко Г. А. Перспективы развития института налогового консультирования в России как важнейшего условия модернизации системы налогового администрирования // Terra economicus. – 2011. – Т. 9, № 3-2. – С. 94.

– поддержка в принятии комплекса управленческих решений, направленных на решение проблемных ситуаций;

– аутсорсинг комплексных задач, связанных с налоговым учетом и отчетностью[1].

Такое выделение функций автор считает неточным, поскольку понятие «аутсорсинг» не может быть функцией, согласно определению, «аутсорсинг (от англ. outsourcing – внешний источник) – это передача определенных функций (как правило, непрофильных для предприятия-заказчика) внешним исполнителям – аутсорсерам, подрядчикам или субподрядчикам, специалистам сторонней фирмы; передача компанией определенных бизнес-процессов или производственных функций на обслуживание другой компании, специализирующейся в соответствующей области»[2]. Аутсорсинг является действием, а не функцией, поэтому автор считает необходимым предложить следующие функции налогового консалтинга (рисунок 10):

– информационно-консультационная;

– функция налогового управления;

– контрольная.

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 10 – Функции налогового консалтинга как механизма налоговых отношений

[1] Миркин Я. Проблемы становления и пути развития налогового консультирования в России // Финансовая библиотека Миркин.ру. – URL: https://www.mirkin.ru/_docs/articles05-025.pdf (дата обращения: 24.02.2024); Гончаренко Л. И., Адвокатова А. С., Журавлева И. А. Налоговое администрирование. – М.: Кнорус, 2009. – 448 с.

[2] Одегов Ю. Г., Долженкова Ю. В., Малинин С. В. Аутсорсинг и аутстаффинг в управлении персоналом. – 2-е изд. – М.: Юрайт, 2025. – С. 181.

Посредством реализации первой функции – информационно-консультационной – налоговый консалтинг призван разъяснять налоговое законодательство и последствия его нарушения.

Вторая функция включает планирование и управление, это и стратегическое налоговое управление, и оценка налоговых рисков, помощь в получении налоговых льгот, предусмотренных законодательством, и законное сокращение налогового бремени. Также эта функция позволяет консультантам принимать участие в решении стратегических задач по налоговым вопросам непосредственно на предприятии, представлять интересы налогоплательщика в налоговых органах и суде. Возможно ведение налогового учета на предприятиях.

Контрольная функция – измерение результатов и их анализ, сопоставление результатов с целями, обратная связь, корректировка целей[1].

Налоговым консалтингом в России занимаются два вида консультантов – это инспекции Федеральной налоговой службы (ИФНС) России и консультанты, независящие от ИФНС, – физические лица или организации. Консультанты ИФНС в основном занимаются реализацией двух функций: информированием и контролем. Негосударственным консультантам присущи все обозначенные функции, которые целесообразным будет разделить налоговый консалтинг на два направления – корпоративный и государственный.

На рисунке 11 представлена схема авторского подхода к сущности государственного налогового консалтинга.

На основе изучения точек зрения ученых-экономистов на сущность корпоративного налогового консалтинга, автор предлагает рассматривать его с позиции управления (рисунок 12).

[1] Бобошко В. И., Бобошко Н. М., Новоселов К. В. Организационно-методические аспекты обеспечения бюджетно-налоговой безопасности, и их реализация в системе налогового администрирования // Инновационное развитие экономики. – 2022. – № 5(71). – С. 267.

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 11 – Авторский подход к сущности государственного налогового консалтинга

Разберем основные характеристики государственного налогового консалтинга в сравнении с негосударственным – корпоративным консалтингом – на основе представленных схем.

Государственный налоговый консалтинг, по мнению ученых, выступает только в рамках строго правовых отношений, которые закреплены законом, где налоговый консалтинг – это «способ реализации прав конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи профессионала»[1]. Но эта функция информирования налогоплательщика – недостаточно реализована сейчас в государственном налоговом консалтинге, но благодаря положительной политике государства в области упрощения процедур налогообложения: и цифровизации бизнес-процессов – эта функция все более раскрывается государством.

[1] О налоговом консультировании: проект федерального закона № 529626-6. – URL: https://static.consultant.ru/obj/file/doc/fz_270514-2.pdf (дата обращения: 23.01.2024).

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 12 – Авторский подход к сущности корпоративного налогового консалтинга

Изначально причиной возникновения налогового корпоративного консалтинга была острая потребность общества в своевременном информировании, уведомлении налогоплательщика – хозяйствующего субъекта, об исполнении налоговых обязательств с целью избегания налоговых рисков. В связи с этим цели государственного и корпоративного налогового консалтинга отличаются.

Цель государственного налогового консалтинга – уведомления налогоплательщикам об изменениях в налоговых расчетах, о проведении налоговых брифингах в целях своевременного исполнения налоговых обязательств и планирования налоговых расчетах, платежей.

Цель корпоративного налогового консалтинга – минимизация расходов на уплату налоговых платежей, получение налоговых преференций и льгот, налоговая оптимизация и как следствие максимизация прибыли.

Задачи различны, потому что для государственного консалтинга важно обеспечение и эффективное использование налоговых доходов, а для предпринимателей – налогоплательщиков – основная задача – это устойчивое экономическое положение в долгосрочном периоде. Методы осуществления консалтинга схожи, но принципы различны, так как государственный консалтинг, его внутренняя работа и внешняя, строго регламентируется законодательством. Корпоративный консалтинг – его внешняя работа – подчиняется налоговому закону, а внутренняя не подчиняется, имеет возможность использования многовариантных способов решения ситуаций. Также и налоговые риски различны[1]: для корпоративного консалтинга рисками могут быть незапланированное ухудшение экономического состояния фирмы, вызванное изменением действующего налогового законодательства, а у государства в свою очередь это вызовет риск недопоступления запланированных средств от налогоплательщика.

Однако, несмотря на представленные различия, основная миссия государства сегодня – это соблюдение интересов всех участников налогового процесса, и она направлена на увеличение экономических показателей обеих сторон. Это демократическое соблюдение равновесия интересов государства и налогоплательщиков путем упрощения (цифровизация), доступности процедур ведения налогового учета с обеих сторон и снижение административного надзора предпринимателей, а также активное стимулирование через прямое применение льгот и поддержки со стороны государства. Например, благодаря активизации такого направления, предложенного государством, как соблюдение положительной репутации фирмы в разрезе добросовестности ведения собственного бизнеса, за что фирма получает льготы и поддержку от государства.

Главным инструментом этих положительных процессов выступает налоговый консалтинг как необходимое новое популярное направление у собственников

[1] Бобошко В. И., Бобошко Н. М., Новоселов К. В. Организационно-методические аспекты обеспечения бюджетно-налоговой безопасности, и их реализация в системе налогового администрирования // Инновационное развитие экономики. – 2022. – № 5(71). – С. 265.

бизнеса по ряду причин. Приоритетной его задачей сегодня является обеспечение безопасности бизнеса, просчет рисков от применения новых направлений бизнеса (например, импортозамещение), а иногда и спасение бизнеса от банкротства в разрезе бурных изменений законодательства, вызванных нестабильной геополитической ситуацией в мире.

Вовлечение налогового консультанта в процесс управления налогами на предприятии, по мнению автора, повысит эффективность каждого элемента в достижении одной из главных целей корпоративного налогового контроля: соблюдения правильности применения законодательства по исчислению и уплате налогов, и снижению налоговых рисков.

Автор выделяет основные положительные для государства тенденции от применения налогового консалтинга корпорациями сегодня, выгодные всем участникам налогового процесса:

– соблюдение и информирование о новых законодательных актах в сфере налогообложения;

– законные способы оптимизации;

– поддержка положительной деловой репутации бизнеса;

– развитие новых направлений бизнеса – импортозамещение;

– увеличение скорости работы, снижение временных издержек и ошибок в налоговом учете.

Как основной результат – получение налоговых поступлений в бюджет, а для бизнеса – снижение штрафов и увеличение экономической прибыли в новых условиях развития экономики России и стабильность.

В параграфе были рассмотрены подходы к дефиниции налогового консалтинга как финансовой услуги в системе корпоративного налогового контроля, к его целям, задачам и функциям. Автором диссертационного исследования уточнено понятие и функции налогового консалтинга, исходя из практического опыта и целесообразности реализации соответствующих задач данным институтом. Приведенные автором уточнения приблизили теоретические знания по изучаемой про-

блеме к практике, делая данное направление более конкретным и понятным для пользователей консалтинговых услуг. В данном авторском определении реализован принцип клиентоориентированости. Именно такое определение может быть принято для формирования будущего законодательства по регулированию вопросов организации налогового консалтинга в российской практике.

1.2 Обоснование возникновения налогового риска во взаимосвязи интересов государства и налогоплательщика

На всех стадиях воспроизводственного процесса хозяйствующие субъекты сталкиваются с огромным количеством разнообразных рисков. На появление рисков влияют различные факторы, возникающие как под внешним воздействием, так и под воздействием внутренней силы. Классификация рисков, оказывающих влияние на эффективность деятельности хозяйствующих субъектов, обширна. Каждый риск требует специфического подхода к его управлению. Налоговые риски являются частью финансовых рисков предприятия и государства. Их следует рассматривать с позиции интересов двух сторон, взаимодействующих в экономике. Реализация налоговых рисков в деятельности хозяйствующего субъекта влечет за собой негативные последствия, которые подталкивают к появлению прочих рисков, связанных с налоговыми. Для государства налоговые риски будут реализованы в виде недопоступлений налоговых платежей в бюджетную систему, что повлечет за собой еще и дополнительные расходы по организации процесса налогового администрирования.

Понимание сути налоговых рисков, их видов и причин возникновения напрямую влияет на эффективность управления этими рисками. Для раскрытия дефиниции «налоговый риск» обратимся к мнению ученых о сущности риска в целом.

В Словаре русского языка С. И. Ожегова и Н. Ю. Шведовой даются следующие толкования слова «риск»: «1) возможная опасность, неудачи; 2) действия наудачу, в надежде на счастливый исход»[1].

В Толковом словаре написано, что риск – это «возможность опасности, неудачи»[2]. Большая экономическая энциклопедия дает следующее понятие риска: «вероятная опасность с расчетом на положительный результат. Выражается соотношением удачных неудачных исходов»[3]. Д. А. Мизгулин в своей работе указывает, что «в переводе с английского языка risk – это: 1) опасность; 2) степень неопределенности, вероятность, возможность <…>; 3) ситуация, когда результат какого-либо экономического выбора имеет случайный характер, но при этом известно вероятностное распределение значений этого результата… неопределенность, ведущая к возможности потерь или неполучения дохода в ожидаемом размере»[4].

Действующее законодательство РФ не содержит определения «риск», но это понятие активно используется в названиях и содержании законодательных актов. Более чем в 100 названиях федеральных законов использовано слово «риск» и словосочетания с ним. Понятие «налоговый риск» в названиях законодательных актов не фигурирует. Есть в РФ документ, объединяющий понятия «налог» и «риск», – «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок»[5].

Риск, по мнению А. Е. Шевелева, «это оцениваемое в момент принятия решения возможное отклонение величины управляемого параметра, которая соответ-

---

[1] Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. – 4-е изд., доп. – М.: ИТИ Технологии, 2003. – С. 679.

[2] Англо-русский толковый словарь. Банковское дело. М.: Экон. шк.: ОЛМА-ПРЕСС Образование, 2005. – С. 679.

[3] Большая экономическая энциклопедия. – М.: Эксмо, 2008 – С. 550.

[4] Мизгулин Д. А. Методологические подходы к определению содержания рисков в сфере налогообложения и налоговых рисков // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. – 2011. – № 1. – С. 32.

[5] Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/ (дата обращения: 12.05.2023).

ствует моменту реализации управляющего решения, от той величины, исходя из которой осуществляется выбор управляющего решения»[1].

И. П. Хоминич, И. В. Пещанская определяют риск как «неопределенность: 1) в достижении поставленных целей; 2) в отношении размера возможного убытка; 3) выраженная в неполном контроле над исходами принятых решений. Финансовый риск-менеджмент направлен на понимание этих неопределенностей с целью оптимального выбора среди имеющихся альтернатив и достижения наиболее эффективных результатов»[2]. Риск рассматривается с субъективной стороны, выражающейся в принятии управленческих решений и прогнозировании результата их реализации. С объективной стороны риск рассматривается как оценка количественных и качественных показателей возможных последствий возникновения риска.

Н. А. Пименов и С. С. Демин считают, что под риском следует понимать «вероятность финансовых и иных потерь по налоговым основаниям для участников налоговых правоотношений в ходе реализации ими своих прав и обязанностей по формированию бюджетов различных уровней бюджетной системы»[3].

По мнению автора диссертационного исследования, для целей данной работы следует определить риск как вероятность наступления неблагоприятных событий, которые могут повлечь за собой финансовые расходы[4].

Налоговый риск, являясь частью финансового риска, запускает процесс реализации финансовых последствий для субъекта, который был подвергнут данному риску. Налоговый риск можно рассматривать как с позиции налогоплательщика, так и с позиции государства, а также как совокупность неблагоприятных событий, затрагивающих интересы обеих сторон.

---

[1] Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете на современном предприятии // Вестник Южно-Уральского государственного университета. – 2014. – Т. 8, № 4. – С. 68.

[2] Управление финансовыми рисками / под ред. И. П. Хоминич. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2025. – С. 22.

[3] Пименов Н. А., Демин С. С. Налоговое планирование. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2025. – С. 141.

[4] Чечушкова О. Н., Юзвович Л. И. Налоговый риск как совершенно новый вид управления предпринимательской деятельностью – проблемы определения // Финансовая экономика: актуальные вопросы развития: сб. тр. II Междунар. студенч. науч. конф. (Хабаровск, 15 ноября 2019 г.): в 2 т. – Хабаровск: ХГУЭП, 2019. – Т. 2. – С. 188–191.

Риски, по мнению экспертов, проявляются, прежде всего, в налогово-бюджетной сфере, так как именно здесь происходит движение денежных средств для уплаты налогов, именно эта сфера подвержена нарушениям, влияющим на возникновение вероятности финансовых потерь.

В России на данном этапе налоговое законодательство находится в постоянном изменении, что провоцирует появление налоговых рисков. Через вносимые изменения государство стремится достигнуть баланса интересов между сторонами налоговых отношений и впоследствии сократить возможное появление налоговых рисков. Таким образом, государство пытается управлять налоговым риском, но в переходном периоде и частом редактировании законов есть недостаток для налогоплательщиков, которые несвоевременно реагируют на вносимые изменения и могут нарушить закон по неосторожности или умышленно. Основным условием для удобного и эффективного ведения бизнеса является стабильность, которую можно достигнуть при устойчивом законодательстве. Современная ситуация усложняется большим количеством разъяснительных писем Минфина России и Федеральной налоговой службы РФ. Отдельные статьи Налогового кодекса РФ регулярно редактируются, но на практике спорные моменты относительно положений действующего налогового законодательства сохраняются. В результате получаем запутанность, непонятность и постоянную изменчивость налоговой системы – и это первая отличительная черта налогового законодательства РФ, которая приводит к нарушению принципа эффективности. Российские налогоплательщики не всегда полноценно информированы о том, какие налоги, по каким основаниям и в каких объемах они обязаны платить. Все это вызывает многочисленные барьеры: риски экономических субъектов в осуществляемой ими деятельности, увеличение числа нарушений в налоговой сфере, что заставляет вести запутанный учет, содержать завышенный штат бухгалтеров, а для государства – это высокие бюджетные расходы на содержание налоговых органов. И это следующая отличительная черта налогового законодательства сегодня – высокая сложность расчетов и процедур администрирования налогов. Увеличивается время, затраченное как налогоплательщиками, так и исполнительными органами власти, осуществляющими контроль за исчислением

и уплатой налогов. Запутанность налогового законодательства и требований к его исполнению в рамках установленных подходов к налоговому администрированию создает многочисленные ошибки как у налогоплательщика, так и у налоговых органов, что ведет к судебным разбирательствам между сторонами, поэтому наблюдается чрезмерная загруженность арбитражных судов и, как следствие, отвлечение ресурсов государства и налогоплательщиков на налоговые процессы[1].

«По простоте ведения бизнеса Россия занимает 123-е место из 183 стран. Показатели простоты уплаты налогов немного лучше – 105-е место из 183. Одной из основных проблем российской налоговой системы является время, затрачиваемое на оформление документов для уплаты налогов и получения соответствующих льгот. В России этот показатель составляет 320 часов в год»[2].

Следующая проблема – это высокая доля теневого бизнеса в России, что негативно сказывается на объемах собираемости налогов. Опережая изменения налогового законодательства, создаются и совершенствуются легальные и полулегальные так называемые «серые» способы налоговой «оптимизации». Все чаще предприниматели стремятся уменьшить свои налоговые расходы агрессивными методами оптимизации, даже не задумываясь о последствиях. Основная причина такого налогового поведения исполнителей по уплате – низкая грамотность в данном вопросе и быстрая изменчивость налоговых законов. Так, на протяжении многих лет начиная с 1994 г. «предприятия старались избежать уплаты налогов из-за чрезмерно высоких ставок, стремились максимизировать прибыль в условиях небывалого экономического кризиса»[3].

---

[1] Чечушкова О. Н. Проблемы современной налоговой системы России как важной составляющей развития экономики // Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России: материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Ростов-на-Дону, 14 декабря 2018 г.). – Ростов н/Д: РГЭУ (РИНХ), 2018. – С. 217–225.

[2] Никулина О. М., Косова Ю. В. К вопросу об оптимизации налогообложения в современной экономике России // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2014. – № 1(25). – С. 116.

[3] Арипов М. Г. Особенности функционирования теневой экономики в России, методы противодействия // Региональные проблемы преобразования экономики. – 2012. – № 1. – С. 29.

Эксперты Н. И. Малис[1], Е. И. Федорова и Т. Ю. Васильева[2] отмечают, что одной из главных причин развития теневой экономики является высокая налоговая нагрузка на предпринимателей: «Искажение объекта налогообложения (отражение только части облагаемого оборота или только того оборота, который облагается по пониженной ставке) опасно тем, что всегда связано с уменьшением налоговых баз по отдельным налогам. Для достижения желаемого эффекта используются различные схемы, наиболее типичные из которых – серые зарплаты, завышение затрат, уменьшение объемов производства и реализации продукции в отчетности, неправомерное использование налоговых льгот. Все это приводит к росту элементов теневой экономики, таких как теневая заработная плата, теневой объем производства, нелегальное использование производственных фондов»[3].

Так, М. Г. Арипов утверждает, что и «жесткая налоговая нагрузка»[4], является одной из главных причин развития теневой экономики Российской Федерации, а ее зарождение в 1990-е годы произошло по ряду проблем: «асоциальный характер рыночных реформ, массовая приватизация, одномоментная либерализация цен, слабые государственные институты, неэффективная денежно-кредитная политика, отсутствие стабильных условий для ведения бизнеса, жесткая налоговая нагрузка на производителей, незащищенность от криминала»[5].

Д. Ю. Федотов в своей статье доказывает, что «не налоговое бремя является причиной ухода в тень, а иные обременительные издержки. А распространенное высказывание о том, что высокое бремя налогов заставляет уйти в тень, является

---

[1] Малис Н. И. Налоговая политика в противодействии теневой экономике: повышение собираемости налогов // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2014. – № 1. – С. 81–90.

[2] Федорова Е. И., Васильева Т. Ю. Налоги как фактор возникновения и развития теневой экономики // Вестник Чувашского университета. – 2006. – № 6. – С. 475–476.

[3] Малис Н. И. Налоговая политика в противодействии теневой экономике: повышение собираемости налогов // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2014. – № 1. – С. 82.

[4] Арипов М. Г. Особенности функционирования теневой экономики в России, методы противодействия // Региональные проблемы преобразования экономики. – 2012. – № 1. – С. 29.

[5] Там же.

выгодным мнением при диалоге предпринимателей с властью»[1], по мнению Д. Ю. Федотова, так как, согласно анализу, представленному им в статье, основной причиной являются «бюрократические издержки на исполнение налоговых обязательств перед государственным бюджетом. Чем больше времени тратят налогоплательщики на исчисление, оформление и уплату налогов, тем выше их стремление уводить свой бизнес в тень»[2].

Все это подтверждает и мнение автора, что основные причины существования теневой экономики – запутанная, быстро изменчивая система налогов и низкая налоговая грамотность населения России: «частые изменения законодательства не позволяют предпринимателям вести бизнес «чисто», поскольку они не могут планировать дела на долгосрочную перспективу»[3]. А «относительная лояльность органов правосудия к лицам, совершившим экономические преступления <…> порождает у населения негативное отношение к закону и чувству вседозволенности»[4].

Итак, в налоговой системе России существуют следующие проблемы, провоцирующие появление налоговых нарушений-рисков:

– нестабильность, постоянная изменчивость налогового законодательства;

– сложность и запутанность терминологии и расчетов;

– высокое административное бремя;

– теневые схемы ухода от налогов, применяемые налогоплательщиками;

– низкая налоговая грамотность[5].

Многочисленные проблемы налоговых законов, соответственно, не могут не сказаться на предпринимателях – активном и заключительном субъекте рыночных отношений – и выступают у них налоговыми рисками. Стабильное положение ор-

---

[1] Федотов Д. Ю. Влияние налоговой системы на теневую экономику // Финансы и кредит. – 2015. – № 41(665). – С. 10.

[2] Там же. – С. 17.

[3] Арипов М. Г. Особенности функционирования теневой экономики в России, методы противодействия // Региональные проблемы преобразования экономики. – 2012. – № 1. – С. 31.

[4] Там же.

[5] Юзвович Л. И., Чечушкова О. Н. Современное налоговое законодательство России, как элемент возникновения налоговых рисков предпринимателей // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2019. – № 9-1. – С. 138–146.

ганизации может быть обеспечено налоговой оптимизацией, проводимой законными методами, и прогнозированием возможных налоговых рисков, своевременным управлением ими и минимизацией. Эти действия позволят избежать крупных финансовых потерь, связанных с уплатой штрафных санкций по налогам, и приблизят положение дел к достижению баланса интересов между государством и налогоплательщиками. Несоблюдение норм Налогового кодекса и недоступность его изложения повышают налоговые риски как государства, так и налогоплательщиков. Неэффективное законодательство становится источником усиления угроз и рисков для предпринимателей.

Подводя итог сказанному, в существующих условиях налоговый аспект деятельности существенно влияет на стабильное состояние фирмы и возможность достижения ею поставленных стратегических задач. Таким образом, принятие решений, содействующих уменьшению налоговых рисков, является важной новой функцией управления организацией. А «игнорирование налогового риска или недостаточное внимание к его последствиям может привести к сокращению внутренних источников инвестирования хозяйствующего субъекта и даже к его банкротству»[1].

В научных трудах позиции авторов представлены тремя точками зрения на дефиницию «налоговый риск». Первая – это налоговый риск государства, вторая – налоговый риск предприятия, третья – налоговый риск на пересечении интересов обеих сторон, государства и налогоплательщиков.

[1] Шевелев А. Е., Шевелева Е. В. Риски в бухгалтерском учете. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Кнорус, 2015. – С. 7.

Первую точку зрения представляют следующие ученые: Е. А. Ежова [1], Н. В. Миллер[2], М. И. Мигунова и Т. А. Цыркунова[3], В. Г. Пансков[4], Л. И. Гончаренко[5], В. В. Чепкасов[6], И. С. Чемерис[7] и др.

Е. А. Ежова в своей работе говорит: «Не существует системного подхода к определению налогового риска государства, т. е. риска на макроуровне, в отличие от микроуровня, уровня фирмы, где имеется как теоретическая, так и практическая база»[8]. Н. А. Пименов в своих трудах утверждает, что для государства основным налоговыми риском является: «риск в снижении поступления налогов, служащих основным источником формирования доходной части бюджета» [9]. По мнению Н. В. Миллер, налоговый риск государства – «снижение (в сравнении с планом) налоговых поступлений в доходную часть бюджета, в том числе за счет применения налогоплательщиками схем минимизации налоговых платежей, в рамках законодательно установленных норм; уменьшение величины налоговой базы в результате падения объемов производства и сокращения инвестиций; риск ухода налогоплательщика в теневую сферу деятельности и иные риски, связанные с несовершенством налогового законодательства»[10]. Л. И. Гончаренко придерживается по-

---

[1] Ежова Е. А. Налоговые риски государства // Научные записки молодых исследователей. – 2014. – № 3. – С. 5–7.

[2] Миллер Н. В. Налоговые риски и налоговые правонарушения // От синергии знаний к синергии бизнеса: цифровая трансформация: сб. ст. и тез. докл. VII Междунар. науч.-практ. конф. (Омск, 30 марта 2020 г.). – Омск: КАН, 2020. – С. 188–191.

[3] Мигунова М. И., Цыркунова Т. А. Оценка налоговых рисков. – Красноярск: КГТЭИ, 2015. – 74 с.

[4] Пансков В. Г. Налоговые риски: проявления и возможные пути минимизации // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 74–80.

[5] Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 2–11.

[6] Чепкасов В. В. Налоговые риски как объект управления // Пермский финансовый журнал. – 2018. – № 2(19). – С. 130–152.

[7] Чемерис И. С. Налоговые риски в системе экономической безопасности региона // Вестник Московского университета МВД России. – 2008. – № 9. – С. 66–68.

[8] Ежова Е. А. Налоговые риски государства // Научные записки молодых исследователей. – 2014. – № 3. – С. 6.

[9] Пименов Н. А. Налоговые риски: теоретические подходы // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 84.

[10] Миллер Н. В. Налоговые риски и налоговые правонарушения // От синергии знаний к синергии бизнеса: цифровая трансформация: сб. ст. и тез. докл. VII Междунар. науч.-практ. конф. (Омск, 30 марта 2020 г.). – Омск: КАН, 2020. – С. 189.

зиции, что «налоговые риски государства включают в себя: недопоступление (снижение) налоговых доходов в бюджетную систему страны. Иные последствия – это негативная оценка налогового климата страны (снижение налоговой конкурентоспособности), сокращение (стагнация) производства отдельных видов товаров, работ, услуг, лицензируемых государством или социально значимых и др.»[1]. По мнению М. И. Мигуновой и Т. А. Цыркуновой, налоговый риск государства состоит «в снижении поступления налогов как источника формирования бюджета»[2].

Вторая точка зрения – это понятие налогового риска предприятий, представленная такими учеными, как Е. В. Замула и И. А. Кузьмичева[3], М. В. Штиллер[4], А. Ю. Смагина[5], Е. Н. Евстигнеев и Н. Г. Викторова[6], Л. И. Гончаренко[7] и др.

Е. В. Замула и И. А. Кузьмичева утверждают, что «налоговый риск – опасность для субъекта налоговых правоотношений нести финансовые потери, которые связанны с процессом налогообложения, следовательно, для налогоплательщика рост налоговых издержек, заключается в снижении имущественного потенциала и снижении возможностей для решения задач, которые стоят в будущем. Для государства налоговый риск представляет уменьшение поступлений в бюджет в результате изменяется величина налоговых ставок и налоговой политики»[8].

---

[1] Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 5.

[2] Мигунова М. И., Цыркунова Т. А. Оценка налоговых рисков. – Красноярск: КГТЭИ, 2015. – С. 14.

[3] Замула Е. В., Кузьмичева И. А. Налоговые риски предприятия и пути их минимизации // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2014. – № 8. – С. 118–122.

[4] Штиллер М. В. Теоретико-методологические аспекты управления налоговыми рисками // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2015. – № 4(33). – С. 182–185.

[5] Смагина А. Ю. Проблемы и способы управления налоговыми рисками на предприятии // Вестник СамГУПС. – 2015. – № 3(29). – С. 55–60.

[6] Евстигнеев Е. Н., Викторова Н. Г. Методологические основы налогового менеджмента // Проблемы экономики и управления в торговле и промышленности. – 2013. – № 1(1). – С. 26–32.

[7] Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 2–11.

[8] Замула Е. В., Кузьмичева И. А. Налоговые риски предприятия и пути их минимизации // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2014. – № 8. – С. 120.

М. В. Штиллер связывает оценку налоговых рисков с методами управления рисками инвестиционной деятельности, дает следующее определение: «действие, деятельность, сумма денег, которую может потерять в результате своей деятельности, событие, неопределенность, вероятность, опасность, угроза, возможность и другое»[1].

Налоговый риск, по мнению А. Ю. Смагиной, представляет собой «вероятность в будущем для налогоплательщика неблагоприятных правовых последствий, риск влечет увеличение налоговой нагрузки и прямые финансовые потери в виде налоговых санкций»[2].

Обобщим позиции ученых по сущности налоговых рисков в приложении Б.

Проведенный анализ существующих точек зрения на понятие налогового риска позволил уточнить отдельные моменты и конкретизировать его.

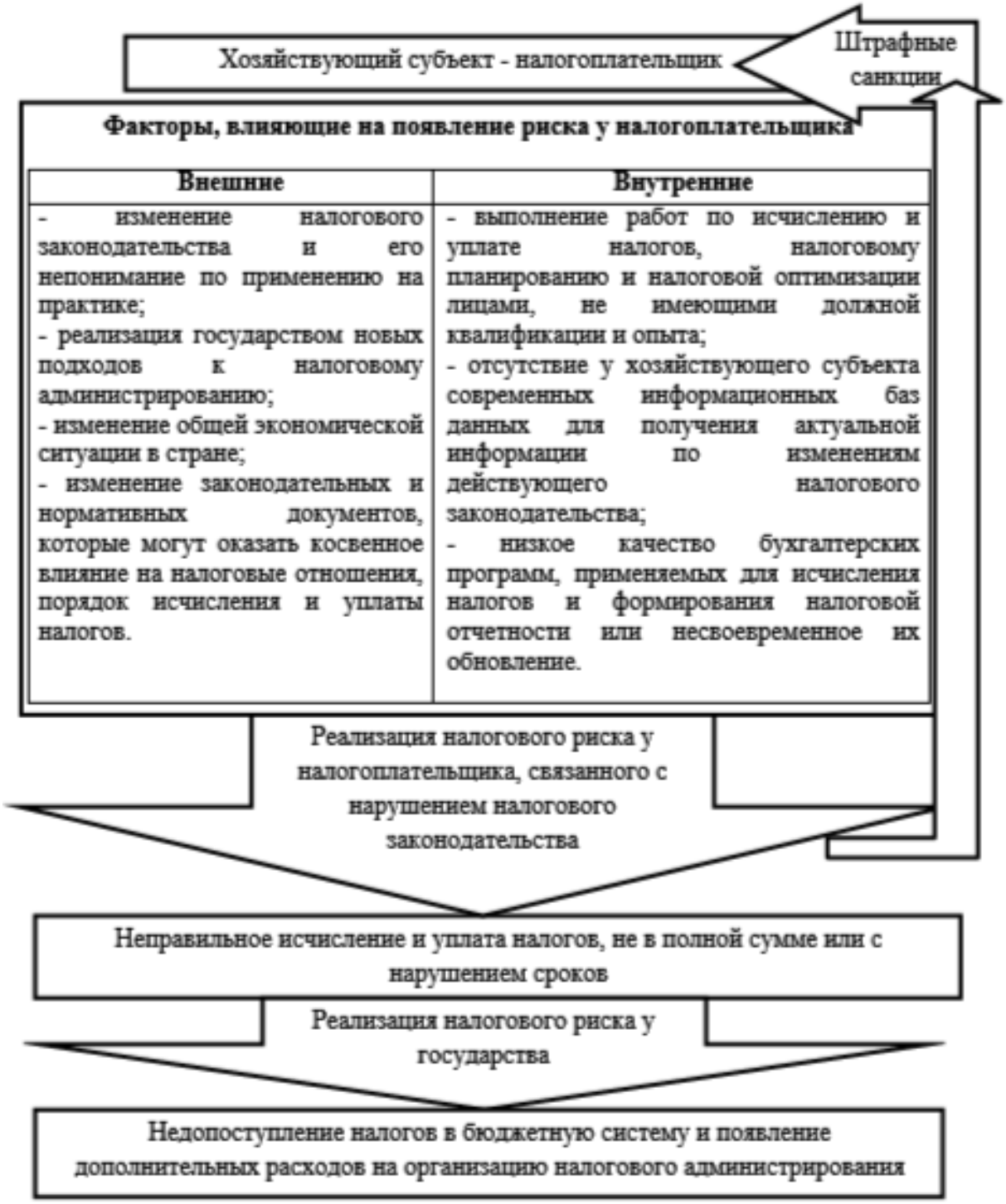
По мнению автора, отсутствие налогового риска – это соблюдение баланса интересов между государством и налогоплательщиками, который возможно достичь при условии поступления налоговых платежей в бюджетную систему в полном объеме, с одной стороны, и отсутствием штрафных санкций – с другой (рисунок 13).

Следовательно, налоговый риск – несоблюдение равновесия заинтересованностей налогоплательщиков и государства, возникающего в результате нарушения налогового законодательства первыми, что приводит к потерям обеих сторон: налогоплательщиков – в виде уплаты штрафных санкций, государства – в виде недопоступлений налогов в бюджет и дополнительных расходов на налоговое администрирование.

---

[1] Штиллер М. В. Теоретико-методологические аспекты управления налоговыми рисками // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2015. – № 4(33). – С. 182.

[2] Смагина А. Ю. Проблемы и способы управления налоговыми рисками на предприятии // Вестник СамГУПС. – 2015. – № 3(29). – С. 57.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 13 – Налоговый риск во взаимосвязи интересов государства и налогоплательщика

В качестве основных причин возникновения налоговых рисков у государства в специальной литературе традиционно выделяют: внутренние и внешние факторы возникновения. В. Г. Пансков к внутренним факторам относит проводимую госу-

дарством налоговую политику, к внешним – «формирование и функционирование международных оффшорных зон; использование налогоплательщиками схем минимизации и ухода от налогообложения; функционирование теневой экономики; мировая конъюнктура цен на энергоносители и связанные с ней колебания рубля по отношению к мировым валютам»[1].

Л. И. Гончаренко дифференцирует следующие причины, носящие общий характер для всех субъектов налоговых правоотношений: «нечеткость и высокая динамика законодательства и судебной практики; противоправные действия или бездействие представителей государственных органов; стратегические ошибки при планировании бизнеса; несовпадение декларируемых действий собственников с фактическими; человеческий фактор (ошибки компетенции, технические ошибки, умышленные ошибки (игнорирование законодательных ограничений), неправильная расстановка приоритетов ответственности»[2].

И. С. Чемерис выделяет факторы, влияющие на классификацию налоговых рисков государства (таблица 4).

Таблица 4 – Факторы, влияющие на классификацию налоговых рисков государства

Риск	Постоянный фактор	Переменный фактор
Внутренний	Связан с: – материально-технической базой; – системой оплаты труда; – кадровой политикой; – производственной политикой	Связан с: – учетной налоговой политикой субъектов хозяйствования; – формированием себестоимости; – ценовой политикой; – перераспределением капитала
Внешний	Связан с политикой государства: – финансовой; – налоговой; – инвестиционной; – инновационной; – социальной, антимонопольной	Связан с: – природно-климатическими условиями; – изменением законодательства; – миграционными процессами; – целевым финансированием
Примечание – Составлено автором по: Чемерис И. С. Налоговые риски в системе экономической безопасности региона // Вестник Московского университета МВД России. – 2008. – № 9. – С. 67.		

[1] Пансков В. Г. Налоговые риски: проявления и возможные пути минимизации // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 76.

[2] Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 5.

К основным факторам возникновения налоговых рисков государства специалисты добавляют следующее: «внешние: действие международных договоров в области налогообложения, формирование и функционирование международных оффшорных зон, использование налогоплательщиками схем минимизации и ухода от налогообложения, функционирование теневой экономики, мировая конъюнктура цен на отдельные товары (например, энергоносители) и внутренние: налоговая политика государства, несовершенство налогового законодательства, в т.ч. внутренние противоречия, несимметричность законодательства, некомпетентность работников налоговых органов, налоговая культура общества, экономическая и политическая обстановка в стране»[1].

Л. П. Грундел считает, что: «Внешние будут обусловлены действием международных договоров в области налогообложения, деятельностью офшорных зон и предлагаемых ими условий и т. д., внутренние – деятельностью законодательных и исполнительных органов власти, осуществляющих функции государства в процессе налогообложения, а также налогоплательщиков»[2]. В. Г. Пансков добавляет в данную классификацию налоговых рисков государства: «использование налогоплательщиками схем минимизации и ухода от налогообложения, функционирование теневой экономики. Одновременно с указанными внешними факторами для многих российских налогоплательщиков и для государства равнонаправленное действие оказывает еще один внешний фактор – мировая конъюнктура цен на энергоносители и связанное с ней колебание курса рубля по отношению к мировым валютам»[3].

А. А. Пугачев предлагает свою классификацию налоговых рисков государства и, по его мнению, «наиболее критичными среди налоговых рисков государства

---

[1] Пугачев А. А. Налоговые риски государства: развитие теоретических подходов в контексте актуальных проблем налоговой политики России // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 1. – С. 84.

[2] Грундел Л. П. Налоговое консультирование. – М.: Юрайт, 2025. – С. 167.

[3] Пансков В. Г. Налоговые риски: проявления и возможные пути минимизации // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 76.

являются риски недостижения планируемого объема налоговых поступлений в бюджет»[1].

Подытожим и перечислим основные виды налоговых рисков, возникающие у государства:

– недостижения заданного объема налоговых поступления в бюджеты бюджетной системы,

– неопределенности и нечеткости формулировок налогового законодательства,

– злоупотребления налоговыми льготами,

– неэффективности налоговых льгот,

– налогового контроля и налогового администрирования,

– снижения конкурентоспособности национальной/региональной налоговой системы»[2].

Нужно отметить, что налоговые риски хозяйствующих субъектов не тождественны с государственными рисками данной сферы. А причинами их возникновения А. Ю. Смагина считает: «недостаточный уровень автоматизации процесса подготовки налоговой отчетности; отсутствие квалифицированных специалистов в сфере налогообложения на предприятиях; отсутствие постоянно действующей процедуры внутреннего аудита деятельности субъекта налоговых правоотношений и т. д.»[3].

А вот системного подхода к дефиниции «налоговый риск» не образовалось. Подводя итог по рассмотренному дискуссионному вопросу, следует отметить основные характеристики общих налоговых рисков:

– «налоговый риск является составной частью финансового риска;

– налоговый риск зависит от соблюдения налогоплательщиком законодательства, изменения и обоснованности поправок, внесенных в налоговое законодательство;

---

[1] Пугачев А. А. Налоговые риски государства: развитие теоретических подходов в контексте актуальных проблем налоговой политики России // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 1. – С. 85.

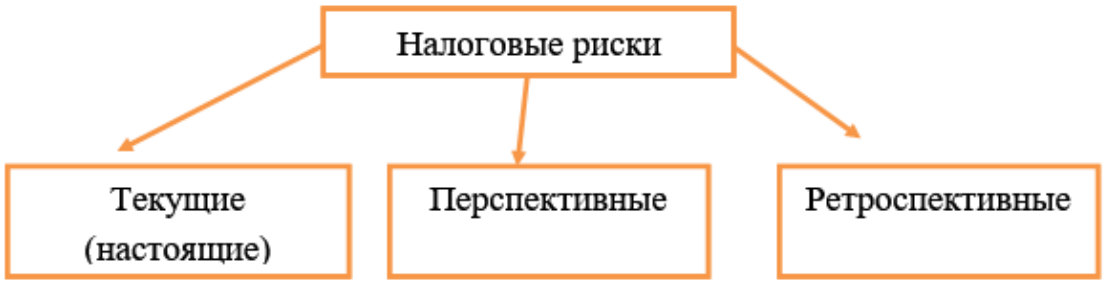
[2] Там же.

[3] Смагина А. Ю. Проблемы и способы управления налоговыми рисками на предприятии // Вестник СамГУПС. – 2015. – № 3(29). – С. 57.

– налоговому риску подвержены все участники налоговых правоотношений;

– в отличие от других видов рисков, налоговый риск всегда имеет негативный характер»[1].

Налоговые риски в зависимости от времени возникновения можно разделить на текущие, перспективные, ретроспективные (рисунок 14).



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 14 – Классификация налоговых рисков: временной аспект

Если рассматривать налоговые риски как инструмент управления финансами предприятия, то в зависимости от получения конечного результата риски делятся на влекущие экономические потери и приводящие к упущенной выгоде.

Налоговые риски с точки зрения активности налогоплательщика по деятельности, ведущей к уменьшению налогов, выводу бизнеса в «тень», то выделяют следующие риски:

– налогового контроля;

– усиленного налогового бремени;

– уголовного наказания.

У субъекта хозяйственной деятельности, который использует агрессивные, а иногда и криминальные методы снижения налогов, вероятность таких рисков возрастает.

Обозначим основные налоговые риски хозяйствующих субъектов, которые выделены в специальной литературе сегодня:

---

[1] Пансков В. Г. Налоговые риски: проявления и возможные пути минимизации // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 80.

– возможность доначисления налогов, штрафов, пеней;

– риск возрастания налоговой нагрузки;

– налоговая ответственность, возникшая в результате судебных споров в отношении трактовки норм налогового законодательства;

– возможная утрата применяемых налоговых льгот;

– риск уголовного преследования[1].

А. Ю. Смагина добавляет к этому списку еще один вид риска: «риск переплаты налогов»[2], и автор диссертационного исследования с ней полностью согласен.

М. Ю. Орлова и С. С. Паршина дополняют классификацию:

– риск несвоевременной уплаты налогов и сборов;

– отвлечение денежных средств из оборота в связи с преждевременным перечислением налогов и сборов;

– риск искажения налоговой отчетности в связи с неточностью налоговых начислений;

– риск несвоевременной сдачи отчетности;

– риск потери данных;

– риск неквалифицированного персонала;

– риск неисполнения контрольных процедур и неэффективности внутреннего налогового контроля;

– риск ненадлежащей коммуникации с налоговым органом[3].

Но на предприятии все же необходимо выделить приоритетные налоговые риски, утвержденные Правительством РФ[4], которые, «как правило, становятся основанием для налоговой проверки и вытекающими последствиями в виде штрафов,

---

[1] Чечушкова О. Н., Юзвович Л. И. Налоговый риск как совершенно новый вид управления предпринимательской деятельностью – проблемы определения // Финансовая экономика: актуальные вопросы развития: сб. тр. II Междунар. студенч. науч. конф. (Хабаровск, 15 ноября 2019 г.): в 2 т. – Хабаровск: ХГУЭП, 2019. – С. 188–191.

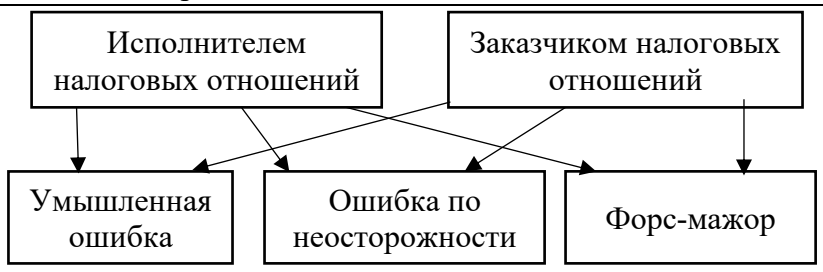
[2] Смагина А. Ю. Проблемы и способы управления налоговыми рисками на предприятии // Вестник СамГУПС. – 2015. – № 3(29). – С. 57.

[3] Орлова М. Ю., Паршина С. С. Внутренний налоговый контроль: поэтапное внедрение на основе риск-ориентированного подхода // Финансы и кредит. – 2020. – Т. 26, № 5. – С. 1073.

[4] Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/ (дата обращения: 12.05.2023).

приостановки деятельности и т. д.: 1) налоговая нагрузка, существенно отличающаяся от средней по соответствующей от отрасли; 2) отсутствие достаточного количества работающих специалистов при относительно высоком уровне выручки; 3) заниженный фонд заработной платы от средней по соответствующей отрасли»[1].

Автором диссертационного исследования на рисунке 15 обобщены и систематизированы существующие подходы к классификации налоговых рисков по разным признакам.

Налоговые риски	
По виду последствий	Риск налогового контроля. Риск усиленного налогового бремени. Риск, занесения в реестр неблагонадежных налогоплательщиков. Бюрократический риск. Риск профессиональной некомпетенции. Риск уголовного преследования налогового характера
По субъекту связи с другими видами рисков	Риск упущенной выгоды. Риск потерь материальных и иных ценностей. Риск неплатежеспособности. Инвестиционный риск. Риск увеличения дополнительных издержек
По величине возможных потерь	Допустимый риск. Критический риск. Катастрофический риск.
По субъектам, несущим риски	Риск государства. Риск налоговых агентов. Риск налогоплательщика. Риск взаимозависимых лиц
По факторам, определяющим риски	Внешний риск. Внутренний риск
По времени возникновения	Текущий (настоящий) риск. Перспективный риск. Ретроспективный риск
По источнику возникновения нарушений	

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 15 – Классификация налоговых рисков по разным признакам

[1] Смагина А. Ю. Проблемы и способы управления налоговыми рисками на предприятии // Вестник СамГУПС. – 2015. – № 3(29). – С. 57.

Представленная классификация налоговых рисков обогащает теоретический фундамент интерпретации возникновения налогового риска во взаимосвязи интересов государства и налогоплательщика, что, в свою очередь, аргументирует необходимость при проведении налогового консалтинга учитывать в комплексе налоговые риски, поскольку влияние внешних и внутренних факторов обуславливает выделение причинно-следственных связей на процесс проведения мероприятий налогового консалтинга и применяемым налоговым инструментарием при исполнении налоговых отношений и применении на законодательном уровне снижения и предотвращения налоговых рисков по виду последствий возникновения, по взаимосвязи с другими рисками и по величине возможных потерь.

Отдельно хотелось бы выделить способы и инструменты управления налоговыми рисками, активно используемые в процессе налогового консалтинга, описанные в специальной литературе и представленные на рисунке 16.

Примечание – Составлено автором по: Цепилова Е. С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами: дис. … д-ра экон. наук. – Ростов н/Д, 2016. – С. 231.

Рисунок 16 – Способы и инструменты управления налоговыми рисками

А. Ю. Смагина предлагает следующие способы снижения налоговых рисков на предприятии, делая акцент на повышении информированности о налоговых рисках предприятия: путем повышения квалификации персонала и систематической работе с налоговыми органами: «первоначально организовать работу по учету налогового риска при принятии управленческих решений, повысить квалификацию специалистов по налоговому учету, мониторинг изменений налогового законодательства, разработку мероприятий по снижению налогового риска при формировании учетной политики, управление налоговыми обязательствами, создание резервов под обеспечение возможных штрафных санкций, мониторинг налоговых ошибок. Второе – обращение в сложных ситуациях в налоговые органы за письменным разъяснениями, снижение вероятности конфликтов с налоговой инспекцией, проведение сверок по состоянию расчетов по налогам. Третье: экспертиза договоров, заключаемых на предприятии с контрагентами и раскрытие информации о состоянии налоговых расчетов в финансовой отчетности»[1].

В. В. Чепкасов предлагает разделить методы снижения налоговых рисков на специфичные и общие. Общие методы, по его мнению, это: «избегание риска, лимитирование, диверсификация, а специфичные включают в себя: метод дополнительного документального подтверждения, налоговый консалтинг, создание внутренней системы аудита налоговых рисков или привлечение внешних аудиторов, метод судебного прецедента»[2].

Автор диссертационного исследования считает, что налоговый риск у налогоплательщика один – нарушение налогового законодательства, а все остальные, в том числе выделяемые научным сообществом, вытекают из основного риска. Поэтому самым эффективным методом борьбы с ним будет грамотный подход к организации учета у налогоплательщика и правильное исчисление налоговых платежей. В современных условиях существования налоговых рисков предприятий

---

[1] Смагина А. Ю. Учетно-аналитическое обеспечение налоговых расчетов в системе управленческого учета // Вестник СамГУПС. – 2014. – № 1(23). – С. 58.

[2] Чепкасов В. В. Налоговые риски как объект управления // Пермский финансовый журнал. – 2018. – № 2(19). – С. 140.

и быстро меняющейся налоговой политики наиболее важными являются вопросы, связанные с поиском путей минимизации налоговых рисков.

Управление налоговыми рисками – «это особая и востребованная сфера экономической деятельности, которая требует глубоких знаний в области налогового, административного, гражданского и уголовного права, методов оптимизации хозяйственных решений и анализа хозяйственной деятельности»[1]. Именно в таких случаях необходима помощь профессионалов в области налогового консультирования. Но направление линий консультаций в России недостаточно развито и законодательно не закреплено, поэтому существует определенная проблема взаимоотношений налоговых консультантов и предпринимателей. Это создает ряд проблем, касающихся грамотности обеих сторон, качества оказываемых услуг, а также ответственности за консультации.

Исходя из определения налогового риска, самым эффективным методом выявления и минимизации налогового риска, по мнению автора, будет установление баланса интересов и применяемых методов, нацеленных на выявление и предотвращение налоговых правонарушений, осуществляемые при реализации государственного налогового контроля и корпоративного налогового консалтинга.

1.3 Влияние налогового консалтинга на уровень налогового риска в системе налогового контроля

Наличие острого противоречия между государством и налогоплательщиками было рассмотрено в предыдущем параграфе диссертационного исследования, также мы раскрыли необходимость установления баланса величины налоговых обязательств и оптимизации налоговых издержек. Данное обстоятельство стало ос-

[1] Дедкова Е. Г. Место и роль налогового консультирования в современной экономике // Экономические и гуманитарные науки. – 2011. – № 7(234). – С. 99.

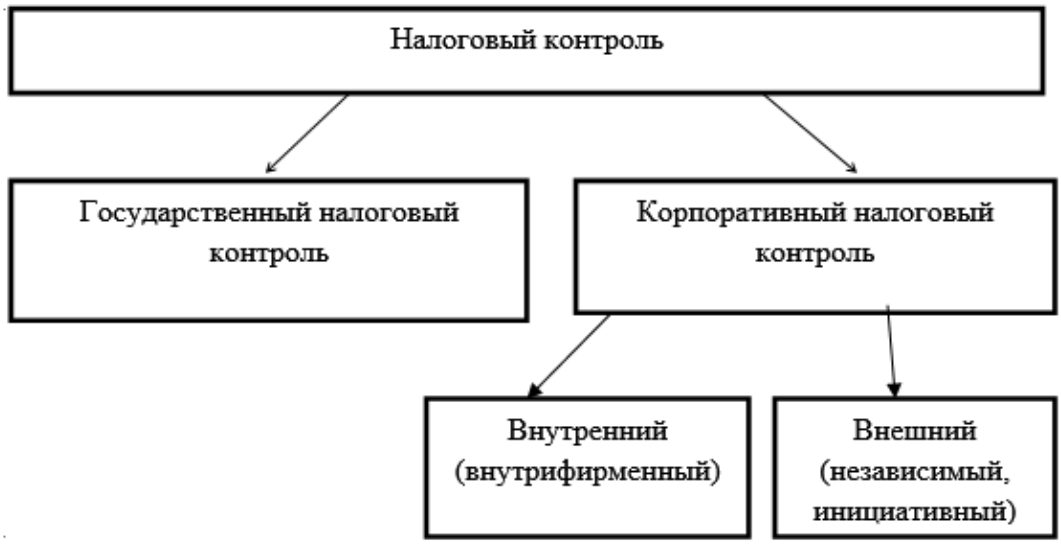
новой появления практики налогового консультирования в частности и консалтинга в целом, направленного на управление процессом формирования налогооблагаемой базы, то есть на выбор наиболее выгодного варианта экономической деятельности как с позиции роста доходов организации, так и с позиции снижения затрат на уплату налогов в рамках действующего законодательства.

Однако в рамках налоговой оптимизации и минимизации предприятия не всегда используют законные способы. Поэтому остро стоит актуальная проблема детального исследования совершенствования налогового контроля, задача которого – обеспечение государства достоверной информацией о начислении налогов предприятием.

Проблема неуплаты налогов стоит достаточно остро, именно она и формирует налоговый риск, провоцирующий все сопутствующие негативные последствия. Уклонение от уплаты налогов происходит как умышленно, так и по неосторожности, по незнанию. Правонарушение, совершаемое налогоплательщиком умышленно, основано на применении различного рода схем уклонения от уплаты налогов. К этим схемам относят: использование фирм-однодневок с целью завышения расходов или сокращения доходов, дробление бизнеса, незаконное применение вычетов и льгот. Нарушения могут быть неумышленными, допущенными по неосторожности. Как правило, они вызваны незнанием положений налогового законодательства и низким уровнем квалификации специалистов, осуществляющих на предприятии налоговый учет.

Основным методом борьбы с возможностью и последствиями возникновения риска нарушения налогового законодательства является налоговый контроль, который в свою очередь позволит не только выявить нарушение, но и предотвратить его, если будут применены особые превентивные меры. Налоговый контроль, нацеленный именно на борьбу с налоговыми рисками, можно разделить на государственный и корпоративный. В свою очередь, корпоративный делится на внутренний и внешний. Внешний корпоративный контроль реализуется консалтинговыми фирмами. Когда речь идет об управлении налогами внутри предприятия, ведении

учета фирмой-консультантом, то налоговый консалтинг становится частью внутреннего контроля. Взаимосвязь описанных понятий отражена на рисунке 17.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 17 – Схема налогового контроля, нацеленного на борьбу с налоговыми рисками

«Налоговый контроль является составляющей системы финансового контроля в механизме управления деятельностью хозяйствующего субъекта, корпоративный контроль выполнения налоговых обязательств является формой реализации положений НК РФ в части исполнения налогоплательщиком своих обязательств перед фискальными органами. Их соблюдение в современных перманентно меняющихся налоговых условиях вызывает необходимость проведения хозяйствующими субъектами предварительного действия – организации системы корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств, что позволит отслеживать состояние и динамику, изменения следующих составляющих:

– налогового календаря хозяйствующего субъекта на отчетный (налоговый) период;

– наличие задолженности налогоплательщика перед налоговыми органами;

– размер переплат по уже оплаченным налогам;

– размер налоговых платежей при исполнении хозяйствующим субъектом бюджетных назначений;

– возможность оптимизации налогового портфеля организации с целью создания благоприятного налогового микроклимата»[1].

Ю. А. Крохина под финансовым контролем предлагает понимать: «совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных интересов в процессе публичной финансовой деятельности»[2].

М. Ю. Орлова и С. С. Паршина дают определение корпоративного налогового контроля – «это процесс, нацеленный на достижение экономическим субъектом ряда целей, таких как обеспечение эффективности и результативности деятельности; обеспечение достоверности и своевременности отчетности и соблюдение законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета, соответственно затрагивает все процессы, существующие в организации, которые впоследствии находят отражение в бухгалтерской отчетности»[3].

Т. А. Чилимова формулирует свою авторскую позицию и рассматривает налоговый контроль, как инструмент финансового менеджмента: «определенного алгоритма действий субъектов экономики, определяемого установленными процедурами по управлению финансами, в том числе денежными потоками, который в совокупности с используемыми методами и инструментами позволяет достичь поставленных текущих целей финансового менеджмента и долгосрочных целей собственников»[4].

Управление налоговым риском является неотъемлемой частью существования предприятий сегодня, выступает частью управления финансами и управления предприятием в целом. Поэтому компаниям в современных условиях приходится про-

---

[1] Цепилова Е. С. Внутренний налоговый контроль как элемент системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах // Финансовые исследования. – 2013. – № 3. – С. 36.

[2] Крохина Ю. А. Финансовое право России. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2008. – С. 35.

[3] Орлова М. Ю., Паршина С. С. Внутренний налоговый контроль: поэтапное внедрение на основе риск-ориентированного подхода // Финансы и кредит. – 2020. – Т. 26, № 5. – С. 1069.

[4] Чилимова Т. А. Формирование и развитие системы внутреннего инициативного финансового контроля хозяйствующего субъекта: дис. … канд. экон. наук. – Екатеринбург, 2023. – С. 35.

считывать предел допустимого налогового риска в зависимости от цели и специфики бизнеса, и это является системой внутреннего контроля организации, который активно поддерживает и развивает государство, постепенно вводя систему самоконтроля, что является преодолением конфликта государственного административного давления на жизнь налогоплательщика.

«Под управлением налоговыми рисками понимается процесс принятия и реализации управленческих решений, которые направлены на снижение вероятности возникновения налоговых рисков, а также минимизацию возможных потерь, вызванных реализацией различных факторов налоговых рисков»[1]. А. В. Зуйков предполагает, «что цель управления налоговыми рисками в уменьшении вероятности возникновения или минимизации негативных последствий, связанных с процессом налогообложения»[2]. В. В. Чепкасов предлагает рассматривать результативность управления налоговыми рисками как «степень достижения запланированных компанией результатов при реализации как совокупности методов управления налоговыми рисками, так и отдельных методов, и мероприятий. Качественная оценка результативности управления налоговыми рисками предполагает ответ на вопрос: «Удалось ли избежать рискового события либо снизить его величину или вероятность за счет комплекса мер по управлению налоговыми рисками?»[3].

Например, эффектом от управления может быть снижение штрафа за нарушение налогового законодательства или его предотвращение. «Эффективность в контексте управления налоговыми рисками представляет собой соотношение между достигнутыми в результате управления налоговыми рисками результатами и затраченными на их реализацию ресурсами»[4]. Представлен алгоритм риск-менеджмента предприятия на рисунке 18.

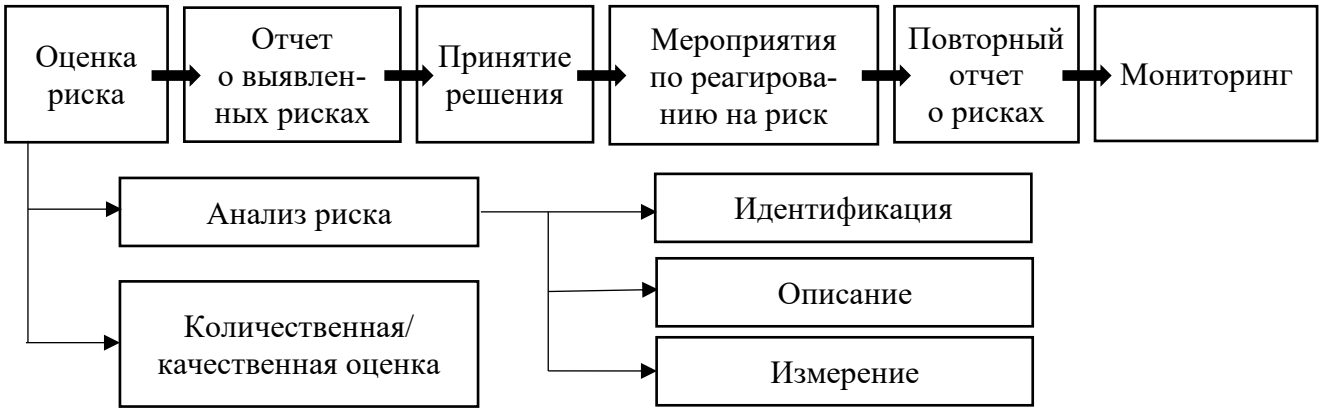
---

[1] Чепкасов В. В. Налоговые риски как объект управления // Пермский финансовый журнал. – 2018. – № 2(19). – С. 136.

[2] Зуйков А. В. Влияние имущественного налогообложения на фискальную нагрузку: методический аспект // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, № 2(440). – С. 230.

[3] Чепкасов В. В. Налоговые риски как объект управления // Пермский финансовый журнал. – 2018. – № 2(19). – С. 137.

[4] Там же.



Примечание – Составлено автором по: ГОСТ Р 51897-2021. Менеджмент риска. – URL: https://docs.cntd.ru/document/1200181662 (дата обращения: 19.03.2024).

Рисунок 18 – Алгоритм риск-менеджмента предприятия, установленный ГОСТ Р 51897-2021

Р. Р. Сайфуллина предлагает: «при выявлении событий, несущих риск для предприятия, руководством должны быть предприняты меры в рамках организованной системы риск-менеджмента»[1].

Рассмотрим процесс управления налоговым риском предприятий в системе внутреннего контроля в виде схемы как одного из инструментов налогового консалтинга (рисунок 19).

Схема управления налоговым риском в системе внутреннего контроля в процессе налогового консалтинга включает в себя на первом этапе выявление налоговых рисков. Это сложная и многоуровневая задача на современном этапе, потому что закрепленного законодательного термина нет, и предпринимателю приходится опираться на рекомендованные письма Министерства финансов РФ по выявлению налоговых рисков и свой личный опыт по рискованным ситуациям. Основными факторами, провоцирующими реализацию риска нарушения налогового законодательства на современном этапе, являются работа с неблагонадежными покупателями и поставщиками, проблемы с товаром, незнание налоговых законов. Эти факторы провоцируют риск и влекут за собой последствия в виде налоговых проверок и взыскания штрафных санкций.

[1] Сайфуллина Р. Р. Применимость методов оценки рисков на предприятиях малого бизнеса в России // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. – 2016. – Т. 10, № 2. – С. 77.

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 19 – Схема управления налоговым риском предприятия в системе внутреннего контроля в процессе налогового консалтинга

На следующем этапе – оценки налоговых рисков – также появляется проблема, и причина ее та же, что и при выявлении налогового риска, – отсутствие законодательной базы.

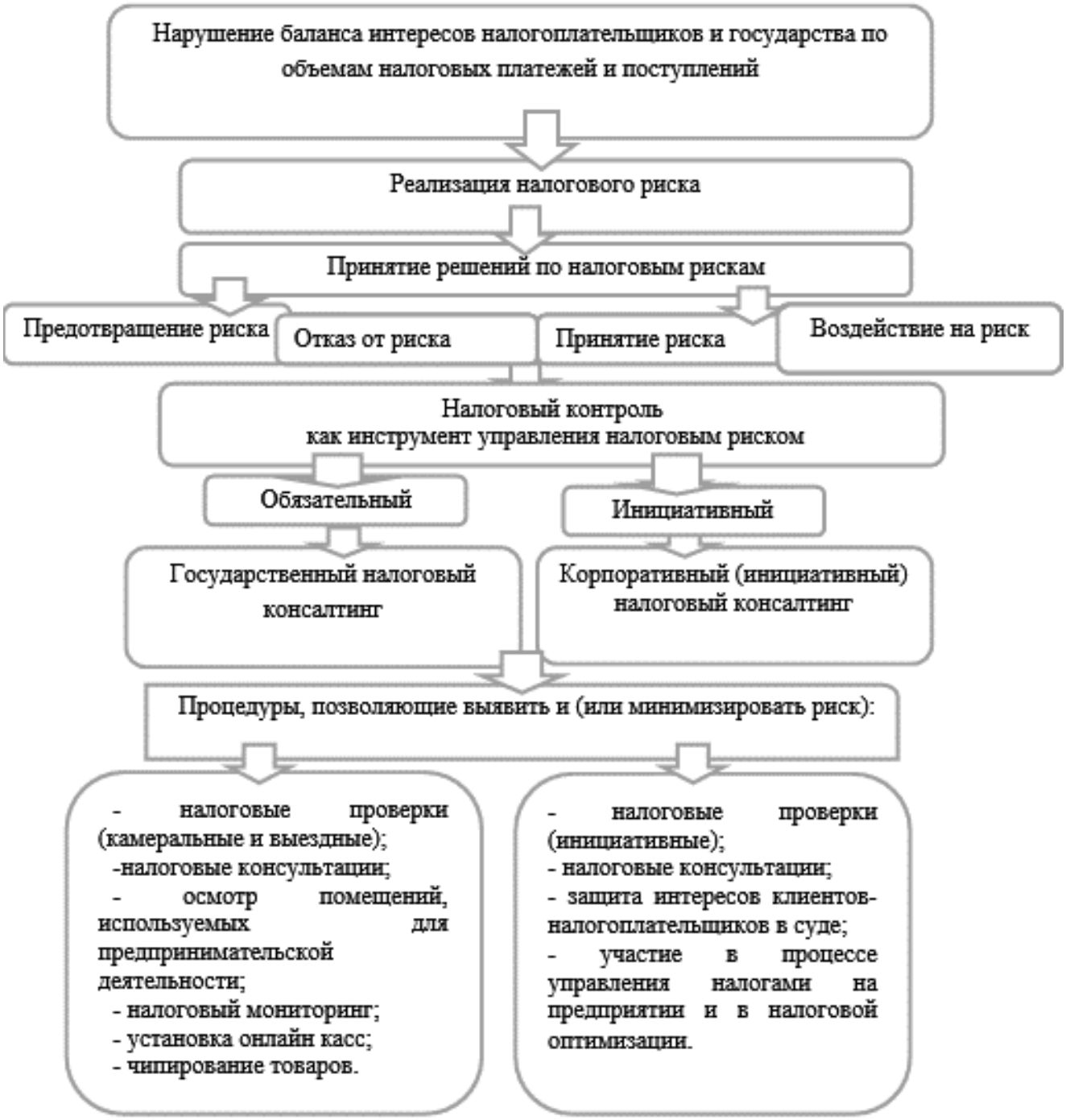
На этапе принятия решений субъект предпринимательской деятельности должен определиться с вопросом продолжения существования фирмы и удержания имиджа или принятием решения о ликвидации. Сохранение позиций фирмы на рынке потребует дополнительных финансовых вложений на уплату возможных штрафных санкций и оплату услуг сторонних консультантов. Здесь стоит вопрос: готовы ли собственники покрывать эти расходы?

Исходя из результатов принятого решения, будет реализовываться следующий этап управления при внутреннем налоговом контроле корпорации:

– предотвращение риска, воздействие на риск – исправление ситуации;

– игнорирование риска – получение допустимых штрафных санкций, опять в пределах затрат, установленных и согласованных с собственниками фирмы.

Обобщим вышеприведенные автором выводы в виде схемы (рисунок 20).



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 20 – Налоговый консалтинг как инструмент предотвращения или минимизации налогового риска предприятия

Автор считает, что важным составляющим звеном в управлении налоговым риском предприятия является предотвращение рисков. Не всегда удается налогоплательщику справиться с этой задачей самостоятельно по причине отсутствия должной квалификации и опыта.

Незначительное количество научных трудов посвящено именно вопросам организации внутреннего налогового контроля, нацеленного на решение данной задачи. Налоговый риск является управляемым и контролируемым при правильной организации процесса его оценки и минимизации. Для повышения эффективности в управлении налоговыми рисками предприятия рекомендуется прибегать к помощи сторонних консультантов, имеющих должный опыт в данной сфере. Следует помнить, что использование налогового консалтинга в деятельности хозяйствующего субъекта становится эффективным только тогда, когда затраты на услуги ниже, чем выгода, полученная заказчиком данных услуг.

Сегодня компаниям приходится нести затраты на внутренний налоговый контроль или внешний консалтинг, но благодаря этим инструментам возможно снизить негативные последствия от налоговых рисков.

Основные процедуры внутреннего контроля, снижающие налоговый риск:

– привлечение к выполнению обязанностей по ведению налогового учета на предприятии высококвалифицированных кадров;

– получение разъяснений от налоговых органов по спорным вопросам налогового законодательства;

– обеспечение работников, занятых во введении налогового учета на предприятии, доступом к актуальным информационным базам, содержащим положения действующего налогового законодательства;

– экспертиза договорной и учетной политики с позиции ее актуальности и выгодности для предприятия;

– сопровождение налоговых проверок и защита предприятий в суде;

– подготовка обоснований по совершенным сделкам во избежание претензий со стороны налоговых органов;

– мониторинг налоговых рисков;

– мониторинг добросовестности контрагентов[1].

Контроль системы по управлению налоговыми рисками представляет собой достаточно сложный процесс. Экономический эффект, который характеризуется превышением результатов управления рисками над затратами на процесс управления рисками, является наиболее подходящим для оценки эффективности внедрения системы управления налоговыми рисками, согласно приказу Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@[2].

Система управления рисками реализуется, прежде всего, за счет замены неэффективных мероприятий более эффективными в рамках бюджета, выделенного на программу управления рисками. Такие мероприятия повышают общую результативность данной системы.

Существенная помощь в управлении налоговым риском оказывается внешним налоговым консалтингом как государственным, так и корпоративным. Корпоративный налоговый консалтинг в большей степени помогает предприятиям-налогоплательщикам реализовать предварительный контроль и провести предупредительные, превентивные мероприятия по недопущению реализации налоговых рисков и их последствий. Компетентность налоговых консультантов, владеющих актуальной информацией и имеющих богатый опыт защиты клиентов в суде, делает налоговый консалтинг высокоэффективным инструментом в управлении налоговыми рисками. Налоговые консультанты дают рекомендации по ведению учета, оформлению сделок, грамотному использованию норм налогового права, проведению налоговой оптимизации и прочим вопросам, прямо или косвенно влияющим на налоговый риск. Расширение штата налогоплательщика при применении услуг налогового консалтинга не требуется, но издержки на привлечение сторонней фирмы для оказания данного вида услуг возрастут. Несмотря на высокую эффек-

[1] Chechushkova O. N. Main areas of internal control for independent assessment of tax risks in tax consulting in the digital economy of Russia // Advances in Economics, Business and Management Research. – 2020. – Vol. 138. – P. 997–1002.

[2] Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.05.2023).

тивность, услуги налоговых консультантов подходят не для всех предприятий, а только для тех, которые способны оплатить их.

Негосударственный налоговый консалтинг набирает в России все бóльшую популярность как механизм предотвращения налоговых рисков в деятельности хозяйствующих субъектов. Основными причинами развития этого направления стали: появление новых технологических направлений, сопровождающих налоговый учет на предприятиях, и ужесточение подходов к налоговому администрированию.

В современных условиях цифровой экономики возрастает ценность аутсорсинга в сфере налогового консалтинга по ряду причин: это объем знаний и положительной практики решения подобных вопросов командой исполнителей, а не одним человеком; использование данного вида услуг повышает прозрачность бизнеса клиента-заказчика. Все эти причины позволяют сэкономить ресурсы, снизить риски налоговых правонарушений и вызывают бурный интерес к налоговому консалтингу сегодня в России. Исходя от этих интересов, выстраиваются и сами виды оказываемых консультантами услуг.

Специалисты выделяют определенные виды услуг корпоративного налогового консалтинга, остановимся на некоторых из них.

Так, Д. А. Артеменко основной акцент делает на оказании такого перечня консультаций в области налогообложения, как:

– информирование по применению налогового законодательства;

– рекомендации по формированию налоговой базы по видам налогов и сборов, составу затрат для целей налогообложения, использованию льгот, соблюдению установленного порядка исчисления и уплаты налогов и сборов;

– консультирование по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, по вопросам прав и обязанностей налогоплательщиков, а также по порядку обжалования действий налоговых органов;

– на основе специфики налогоплательщика разработка вариантов оптимизации налогообложения;

– прогноз налоговых рисков в целях оптимизации налогового бремени[1].

А. С. Клычова, Г. С. Клычова и А. Р. Закирова рассматривают налоговый консалтинг как неотъемлемую часть аудиторской деятельности и выделяют следующие виды услуг: «консультации; аудит; аутсорсинг бухгалтерского и налогового учета; оптимизация налоговой нагрузки законными способами, налоговое планирование»[2].

В обобщенном виде услуги по налоговому консалтингу можно представить следующим образом:

– консультации по вопросам применения налогового права;

– информирование об изменениях в законодательстве по налогам и порядку его применения;

– разъяснения по ведению налогового учета, учета объектов налогообложения и применения льгот;

– стратегическое налоговое планирование и оптимизация налогов, оценка и управление налоговыми рисками;

– разработка учетной политики по налогам, составление налоговой отчетности;

– аудит налоговой деятельности предприятия, включающий в себя налоговую отчетность, объекты налогообложения, порядок исчисления налоговых платежей;

– представление и защита интересов в налоговых органах и суде, по вопросам налогов, сопровождение налоговых проверок;

– разработка рекомендаций по снижению налоговых рисков.

Автор диссертационного исследования предлагает сгруппировать виды консалтинговых услуг в соответствии с функциями консалтинга. Результаты систематизации представлены на рисунке 21.

---

[1] Артеменко Д. А. Методологические аспекты институционального оформления отношений в сфере налогового аудита и консалтинга // Учет и статистика. – 2010. – № 3(19). – С. 49–50.

[2] Клычова А. С., Клычова Г. С., Закирова А. Р. Консалтинговые услуги: сущность, виды и основные направления использования // Вестник Казанского ГАУ. – 2017. – № 2(44). – С. 110.

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 21 – Перечень услуг налогового консалтинга
в зависимости от выполняемых функций

Все перечисленные услуги можно сгруппировать следующим образом:

– информационно-консультационные;

– обучающие;

– аутсорсинговые услуги;

– оказание услуг по предоставлению или защите интересов налогоплательщиков;

– экспертные услуги.

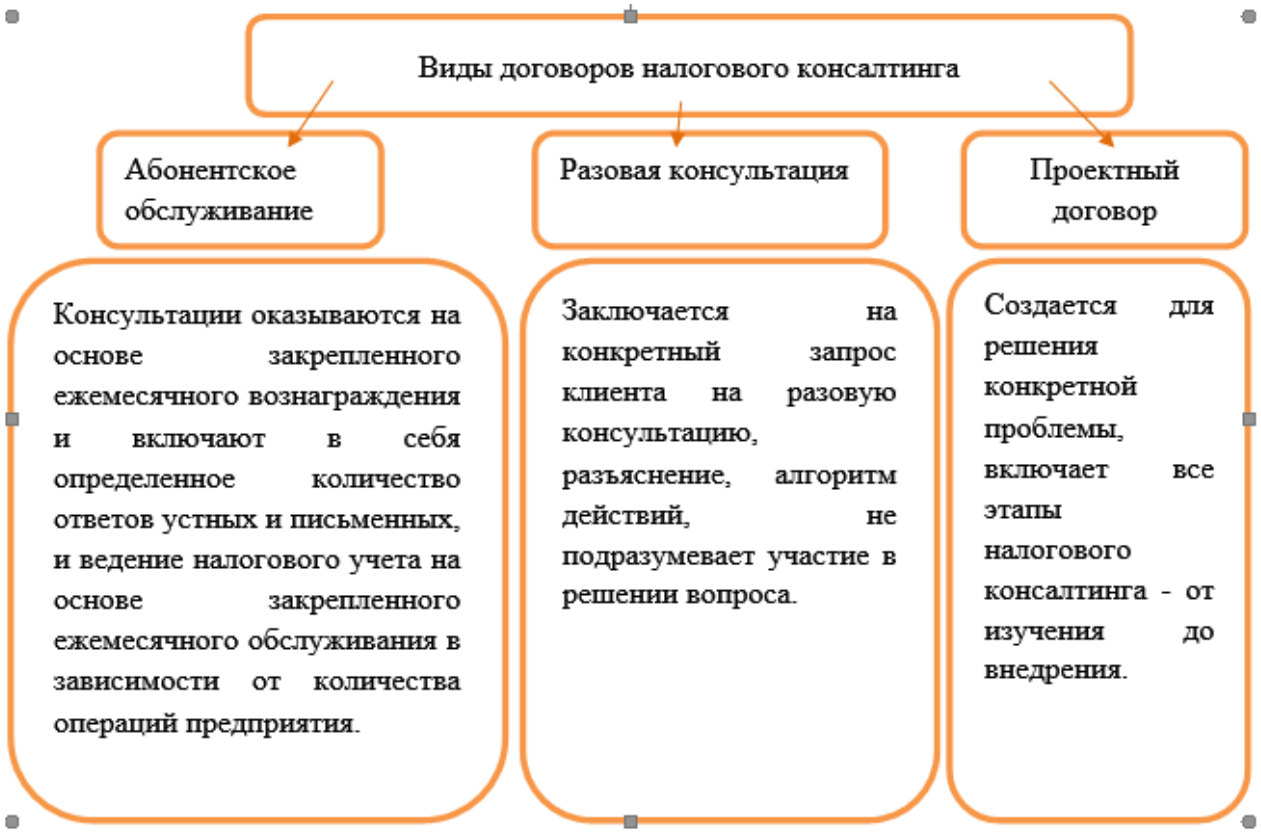
Если рассмотреть налоговый консалтинг с точки зрения обращения за консультацией, то можно выделить три группы популярных сегодня обращений на основе договора на оказание услуг:

– разовые консультации;

– абонентское обслуживание;

– реализация проекта.

По мнению автора диссертационного исследования, договоры на оказание консультационных услуг в области налогов следует классифицировать в зависимости от объема оказываемых услуг в рамках договора. Обратимся к описанию видов договоров (рисунок 22).



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 22 – Виды договоров налогового консалтинга

В практике существуют все виды договоров, но чаще всего встречаются виды разовых консультаций и проектные договоры. Все это обусловлено желанием предпринимателей сэкономить на своих затратах. Как правило, возникает разовая потребность в консультациях, или же бухгалтер не справляется с какой-то проблемой, касающейся серьезной проверки налоговых органов.

Подводя итог сказанному, отметим, что налоговый консалтинг в России является совершенно новым и стремительно развивающимся видом услуг, востребованным сегодня, но носит хаотичный саморегулируемый характер, поэтому возникают определенные проблемы, с этим связанные.

Обобщив существующие точки зрения ученых по выделению особенностей развития налогового консалтинга в России, можно обозначить следующие основные проблемы:

– отсутствие законодательной базы;

– низкое качество налогового консалтинга.

Проблемы можно решить по совершенствованию налогового консалтинга в России, обозначенные в специальной литературе:

– наличие специального законодательства;

– лицензирование деятельности;

– страхование ответственности;

– государственная заинтересованность во взаимодействии с налоговыми консультантами;

– обеспечение ответственности налоговых консультантов;

– создание и развитие профессиональных объединений налоговых консультантов;

– тарификация стоимости оказываемых услуг.

В данной главе диссертационного исследования на основе изучения всех приведенных фактов можно сделать вывод, что корпоративный налоговый консалтинг состоялся в России как экономическое явление, которое все больше становится популярным среди бизнесменов, но у него есть недоработки, и главная из них – отсутствие закона, который бы регламентировал корпоративный налоговый консалтинг. Отсутствие законодательной регламентации данного вида деятельности приводит к росту непрофессионального оказания услуг в области налогового консалтинга. Корпоративный налоговый консалтинг имеет высокий спрос на свои услуги в современных условиях нестабильной экономической ситуации в России как механизм формирования эффективной модели бизнеса, с учетом возможностей снижения и предотвращения налоговых рисков хозяйствующих субъектов, связанных с налоговыми правонарушениями, но нет сегодня четкой методической базы, адаптированной для клиентов в специальной литературе.

Е. А. Самсонов и Е. А. Гудков отмечают: «В настоящее время объективно назрела потребность разработки качественно иных методов оценки риска, применимых для предприятий малого бизнеса, отличных от тех, что предлагают действующие стандарты»[1].

Во второй главе диссертационной работы автором будут проанализированы предпосылки к развитию налогового консалтинга с позиции возникновения рисков неуплаты налоговых платежей в бюджетную систему.

[1] Самсонов Е. А., Гудков Е. А. Налоговый консалтинг России на современном этапе // Финансовая экономика. – 2021. – № 1. – С. 218.

2 Методические подходы к организации налогового консалтинга как финансовой услуги в системе корпоративного налогового контроля

2.1 Алгоритмизация моделей корпоративного налогового консалтинга и виды налогового бюджета организации

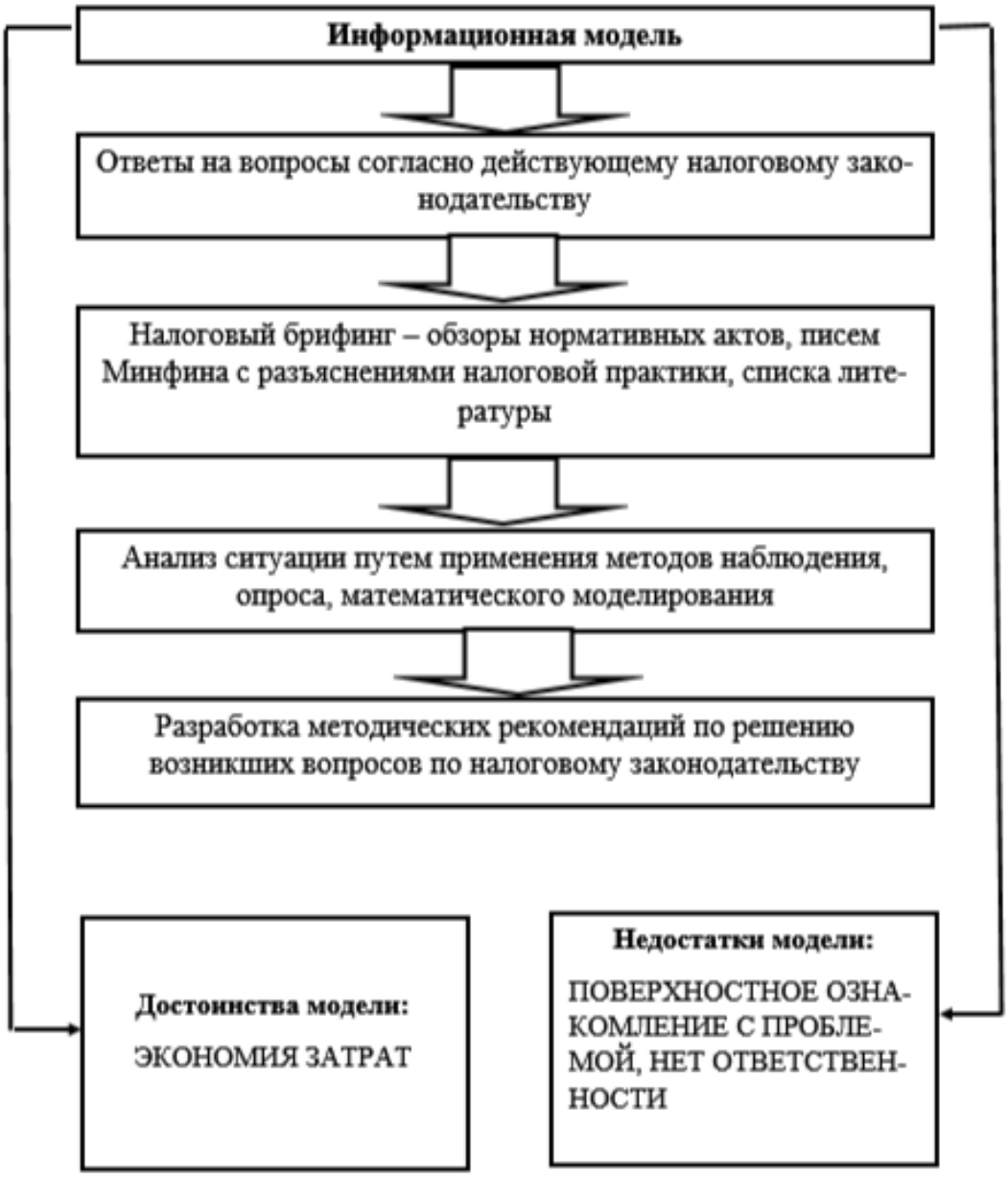
В налоговой практике специалисты предлагают использовать консалтинговые модели. Методические подходы к организации налогового консалтинга как финансовой услуги в системе корпоративного налогового контроля набирает обороты, поскольку в условиях экономической волатильности на основе коллаборации финансовых исследований необходимо уделить внимание следующим моделям налогового консалтинга, рассмотренным в научных исследованиях. Моделирование разных организационно-управленческих схем налогового консалтинга позволяет выделить достоинства и недостатки каждого современного подхода, что, в свою очередь, аргументированно доказывает целеполагание клиентоориентированности.

Информационная модель – это классическая модель в форме вопроса-ответа. Главная цель – разъяснение проблемной ситуации согласно действующему налоговому законодательству. Консультант выступает экспертом, дает информацию в рамках заданного вопроса, но не участвует в процессе решения проблемы. В. В. Балакин, Л. С. Кирина, Д. Г. Черник называют эту модель экспертной[1], она представлена на рисунке 23.

Достоинства данной модели в том, что она экономична по затратам как для клиента – в денежном эквиваленте, так и для консультанта – по затраченному времени. Консультант в ней не несет высокой ответственности за результат, так как он

[1] Балакин В. В., Кирина Л. С., Черник Д. Г. Налоговое консультирование. – М.: Экономика, 2009. – 439 с.

не участвует в проблеме, не контролирует результат, а лишь поверхностно знакомится с проблемой – и это недостатки данной модели[1].



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 23 – Основные составляющие информационной модели корпоративного налогового консалтинга

Проектная модель – это предложение клиенту готового решения по его заявленной проблеме (рисунок 24). Помощь заключается в детальном анализе ситуации и передаче своего опыта решений по данной проблеме в виде готового про-

[1] Чечушкова О. Н. Основные модели налогового консультирования // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – № 6(1). – С. 158–163.

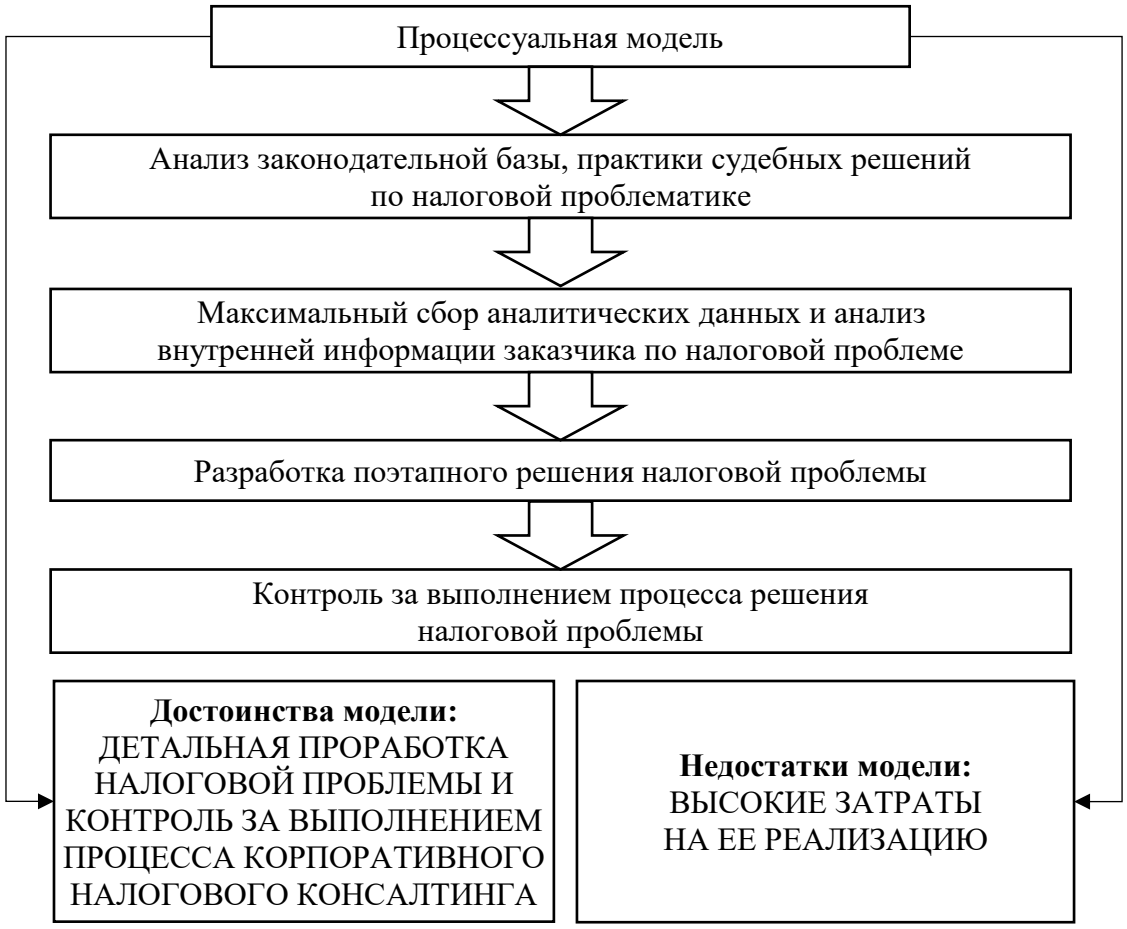
екта. Клиент самостоятельно внедряет этот проект решения. Недостатки этой модели, по мнению Е. С. Мясниковой и О. С. Тюниной[1], в том, что внедрение происходит без контроля консультанта, а достоинства – возможность детальной проработки и изучения проблемы клиента.

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 24 – Проектная модель корпоративного налогового консалтинга

Процессуальная модель – это участие в процессе консультирования и внедрения его результатов, начиная с изучения проблемы, анализа существующей практики решения данной проблемы, анализа ситуации клиента и контроля за внедрением разработанных мероприятий (рисунок 25).

[1] Мясникова Е. С., Тюнина О. С. Модели налогового консультирования // Экономика и социум. – 2017. – № 3(34). – С. 994.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 25 – Процессуальная модель корпоративного налогового консалтинга

Достоинства этой модели в том, что она является процессом – действием, а не просто консультацией, и включает в себя контроль за выполнением плана решения проблемы, что позволяет достичь результата – решения, и это ее положительная отличительная черта от вышеперечисленных моделей. А недостатки модели – ее большие временные и трудозатраты и, соответственно, высокая цена[1].

Обучающая модель корпоративного налогового консалтинга, базирующаяся на проектной, информационной и процессуальной моделях корпоративного налогового консалтинга, разработана автором диссертационного исследования, и предполагающая обучение заказчика для возможности самостоятельного решения им возникающих проблем в налоговом учете. Программы обучения в рамках этой модели делятся по следующим основаниям. По охвату изучаемых вопросов:

[1] Чечушкова О. Н. Основные модели налогового консультирования // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – № 6(1). – С. 158–163.

– стандартная – готовая программа обучения;

– узконаправленная, специализирующаяся на деятельности именно заказчика.

По уровню подготовки слушателей в начале освоения соответствующей программы:

– углубленная – предполагающая обучение подготовленных в общих вопросах слушателей;

– общая – закладывающая основы налогового законодательства и налогового учета;

– специализированная – ответ на конкретный запрос клиента.

По количеству слушателей:

– групповые;

– индивидуальные[1] (рисунок 26).

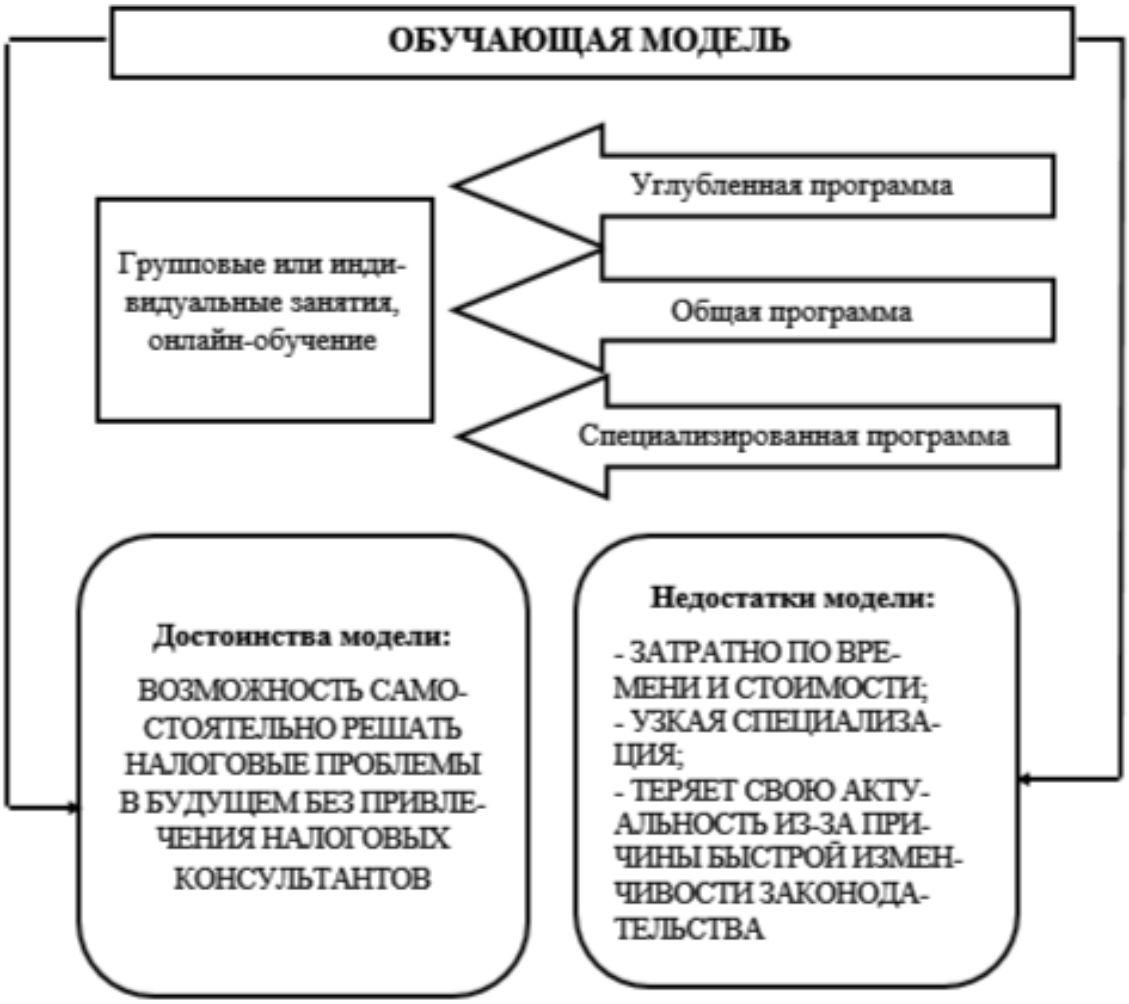
Достоинства этой модели в том, что можно обучиться у профессионалов навыкам решения определенной проблемы на предприятии, что позволяет в будущем больше не обращаться за консультацией к третьим лицам и тем самым сократить свои расходы. Минусы данной модели в том, что она требует много времени, как в плане подготовки, так и в плане использования, поэтому она самая дорогостоящая из всех представленных. Кроме того, не всегда уровень заявленных результатов будет соответствовать полученным по причине либо слишком сложной подачи материала, либо низкого уровня базовой профессиональной подготовки у обучаемого.

Недостатки данной модели еще состоят в том, что из-за быстро меняющегося налогового законодательства информация быстро устаревает и становится неактуальной уже к концу обучения. Модель имеет узкую направленность, решая только заявленную проблему, что делает обучаемого в будущем специалистом узкого профиля, который в случае каких-либо изменений не сможет полноценно решить проблему самостоятельно[2].

---

[1] Чечушкова О. Н. Основные модели налогового консультирования // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – № 6(1). – С. 158–163.

[2] Там же.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 26 – Обучающая модель корпоративного налогового консалтинга

На практике процесс консультирования не может быть стандартным, поэтому чистых моделей не существует – это всегда комплекс из обозначенных моделей, по мнению автора. Процесс консалтинга должен учитывать в обязательном порядке специфику заказчика.

В специальной литературе выделяют этапы налогового консалтинга. Так, Н. И. Малис, Л. П. Грундел и А. С. Зинягина [1], Л. С. Кирина [2], М. А. Назаров [3],

[1] Малис Н. И., Грундел Л. П., Зинягина А. С. Налоговый учет и отчетность. – М.: Юрайт, 2015. – 407 с.

[2] Кирина Л. С. О возможности использования в России международного опыта государственного регулирования налогового консультирования // Бизнес в законе. – 2014. – № 1. – С. 206–209.

[3] Назаров М. А. Проблемы и перспективы налогообложения субъектов малого бизнеса в современных условиях // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 12(137). – С. 1456–1458.

К. В. Новоселов и М. А. Журавлев[1] предлагают этапы консультирования как части управления налогами:

– предварительный экспресс-анализ проблематики предприятия;

– предварительное структурирование задач в области налогообложения, заявленных предприятием;

– предварительное решение управленческих задач в области налогообложения, заявленных предприятием;

– совместное решение управленческих задач в области налогообложения.

Т. А. Демышева и Н. И. Шелихова предлагают пять этапов налогового консалтинга:

1) «стадия подготовки;

2) выявление проблемы (диагноз);

3) планирование действий (разработка рекомендаций);

4) внедрение рекомендаций;

5) оценка полученных результатов»[2].

Н. А. Пименов[3], Д. Г. Родионов, С. В. Ялымов, Д. А. Сергеев[4] предлагают рассматривать этапы как технологию налогового менеджмента, включая при этом:

1) цель, задачи;

2) сбор, обработка и анализ информации;

3) выбор форм, методов, инструментов;

4) принятие решений;

5) разработка программы действий;

6) контроль за выполнением решения;

7) анализ и оценка результатов решений.

---

[1] Новоселов К. В., Журавлев М. А. Об осуществлении налогового контроля обоснованности учета убытков по налогу на прибыль организаций // Налоговая политика и практика. – 2021. – № 7(223). – С. 29–33.

[2] Демышева Т. А., Шелихова Н. И. Организация методика налогового консультирования. – М.: Палата налоговых консультантов, 2013. – С. 159.

[3] Пименов Н. А. Налоговые риски: теоретические подходы // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 81–86.

[4] Родионов Д. Г., Ялымов С. В., Сергеев Д. А. Фискальный инструмент управления развитием сектора малого и среднего предпринимательства // Экономические науки. – 2020. – № 189. – С. 92–98.

В качестве этапов налогового консалтинга автор диссертации предлагает выделять следующие:

1) подготовку – сбор информации о заявленной проблеме;

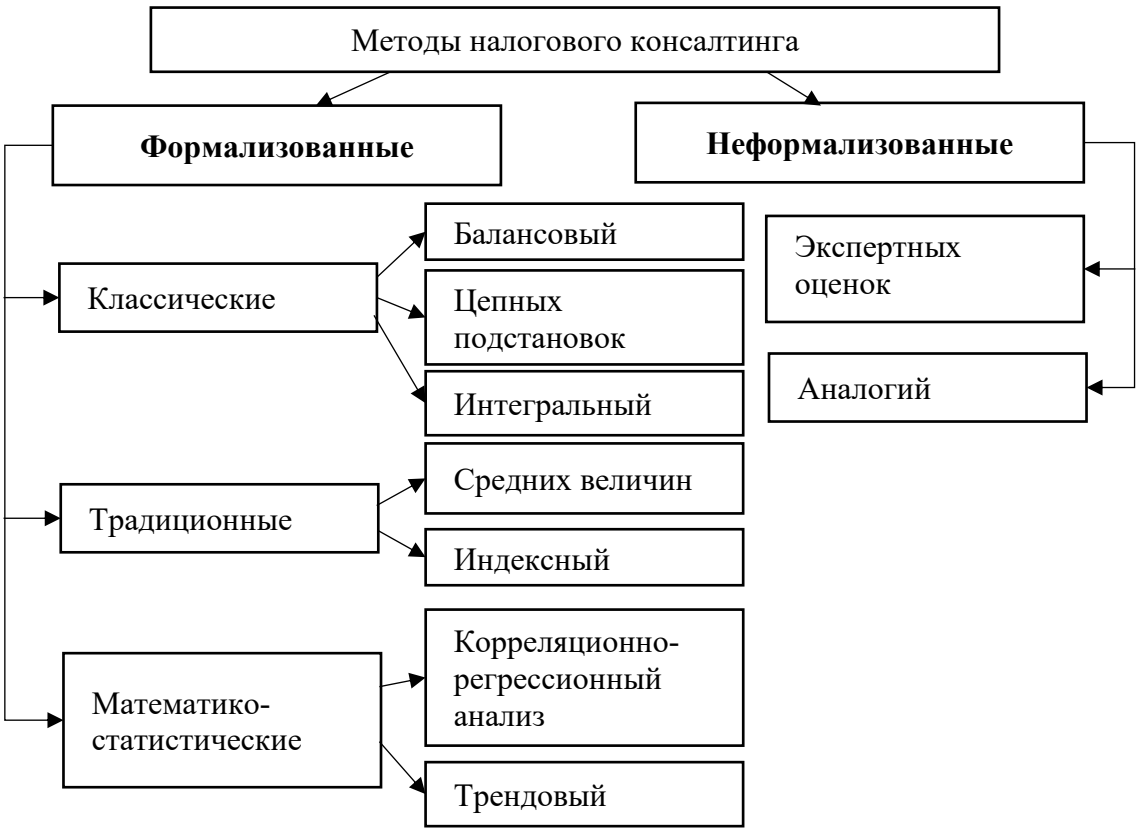
2) диагностику – анализ предоставленной информации, выявление причин возникших проблем;

3) план – создание алгоритма действий;

4) действие – реализацию разработанного плана действий;

5) завершение – контроль и оценку результатов внедрения.

Рассмотрим методы обработки информации в налоговом консалтинге, позволяющие выявить налоговые правонарушения, в процессе практических мероприятий, проводимых консалтинговыми фирмами (рисунок 27).



Примечание – Составлено автором по: Семенова Н. В. Инструменты финансового анализа для целей налогового консультирования: дис. … канд. экон. наук. – Орел, 2012. – С. 37.

Рисунок 27 – Методы обработки информации в налоговом консалтинге

Неформализованные методы применяют на первых этапах консалтинга. Метод экспертных оценок опирается на мнение профессионала – эксперта в области

проблемы. Метод аналогий – это выделение аналогов в сравнении исторических и математических показателей. Цель – показать разницу в развитии, чтобы далее изучить аналитику.

Выбор того или иного метода зависит от поставленной цели при реализации консалтинга, но центральное место занимает анализ финансового состояния фирмы[1], поскольку налоговые показатели и показатели финансового состояния тесно связаны, они позволяют увидеть агрессивные схемы ухода от налогов, если предприятие имеет признаки убытков и неплатежеспособности.

Для достижения положительных результатов корпоративного налогового консалтинга необходимо использование и основных инструментов консалтинга, ученые предлагают использовать следующие (рисунок 28).

Примечание – Составлено автором по: Семенова Н. В. Инструменты финансового анализа для целей налогового консультирования: дис. … канд. экон. наук. – Орел, 2012. – С. 12.

Рисунок 28 – Инструменты корпоративного налогового консалтинга

[1] Новоселов К. В. Цифровизация налогового мониторинга как приоритетное направление развития налогового администрирования // Налоговая культура и цифровизация налогового администрирования: материалы XVI Всерос. науч.-практ. конф. (Нижний Новгород, 18 мая 2022 г.). – Н. Новгород: Приволжский институт повышения квалификации ФНС, 2022. – С. 157.

Также для снижения налоговых рисков нельзя оставлять без внимания в налоговом консалтинге проверку состояния уровня налоговой нагрузки налогоплательщика[1].

Существуют различные методики определения налоговой нагрузки на предприятии.

Официальной методикой, позволяющей помимо анализа налоговых платежей оценить и уровень риска выездной налоговой проверки, является методика ФНС России, приведенная ниже[2]:

$$НН = \frac{\text{Сумма налогов}}{\text{Выручка от реализации без НДС} + \text{Прочие доходы}}. \quad (1)$$

где НН – сумма налоговой нагрузки.

«В сумму налогов включаются все налоги, уплачиваемые организациями, включая и НДС, и НДФЛ. Страховые взносы во внебюджетные фонды в расчет налоговой нагрузки не входят, по ним нагрузка определяется отдельно. Поскольку в документы, закрепляющие порядок исчисления налоговой нагрузки по официальной методике, могут быть внесены изменения (дополнения), следует проверять актуальность формулы на момент расчета налоговой нагрузки. Исчислить налоговую нагрузку по этой формуле можно вручную или с применением программы «Прозрачный бизнес», а также с использованием бухгалтерских программ»[3].

Автор диссертационного исследования считает, что эффективным налоговый консалтинг может быть только в системе корпоративного налогового менеджмента. Под корпоративным налоговым менеджментом следует понимать

---

[1] Назаров М. А., Михалева О. Л. Оценка налоговой нагрузки на малый и средний бизнес в Самарской области // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2016. – № 12(146). – С. 45.

[2] Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.05.2023).

[3] Вылкова Е. С., Викторова Н. Г., Покровская Н. В. Технологическая трансформация процедур налогового администрирования как фактор экономического роста // Journal of new economy. – 2020. – Т. 21, № 1. – С. 65.

«составную часть управления финансами хозяйствующего субъекта, нацеленную на разработку и анализ управленческих решений по налоговым потокам с учетом масштаба возможных налоговых последствий и организацию системы налогового планирования для достижения эффективности налоговой политики хозяйствующего субъекта»[1].

Н. А. Пименов[2], Д. Г. Родионов, С. В. Ялымов и Д. А. Сергеев[3], Н. Г. Викторова, Е. С. Вылкова и Н. В. Покровская[4], К. В. Новоселов[5], А. Ю. Смагина[6] и др. полагают, что процесс налогового консалтинга – это запланированный системный подход.

Е. С. Цепилова уточняет основные элементы системы корпоративного налогового контроля, который используется в налоговом консалтинге как один из методов (таблица 5).

Таблица 5 – Элементы системы корпоративного налогового контроля

Элемент системы	Содержание элементов системы
Средства и методы контроля	– приверженность единым принципам и этическим ценностям; – закрепление надзорных функций; – формирование структуры, распределение прав и ответственности; – приверженность принципам профессиональной компетентности; – повышение уровня подотчетности

[1] Смагина А. Ю. Налоговые риски и способы их минимизации как объект системы внутреннего контроля в коммерческих организациях // Вестник НГИЭИ. – 2016. – № 11. – С. 130.

[2] Пименов Н. А. Налоговые риски: теоретические подходы // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 81–86.

[3] Родионов Д. Г., Ялымов С. В., Сергеев Д. А. Фискальный инструмент управления развитием сектора малого и среднего предпринимательства // Экономические науки. – 2020. – № 189. – С. 92–98.

[4] Вылкова Е. С., Викторова Н. Г., Покровская Н. В. Технологическая трансформация процедур налогового администрирования как фактор экономического роста // Journal of new economy. – 2020. – Т. 21, № 1. – С. 53–71.

[5] Новоселов К. В. Цифровизация налогового мониторинга как приоритетное направление развития налогового администрирования // Налоговая культура и цифровизация налогового администрирования: материалы XVI Всерос. науч.-практ. конф. (Нижний Новгород, 18 мая 2022 г.). – Н. Новгород: Приволжский институт повышения квалификации ФНС, 2022. – С. 157.

[6] Смагина А. Ю. Налоговые риски и способы их минимизации как объект системы внутреннего контроля в коммерческих организациях // Вестник НГИЭИ. – 2016. – № 11. – С. 124–132.

Продолжение таблицы 5

Элемент системы	Содержание элементов системы
Оценка налоговых рисков	– идентификация актуальных задач; – идентификация и анализ рисков; – оценка рисков несоблюдения требований налогового законодательства; – идентификация и анализ значительных изменений
Контрольные мероприятия	– выбор и совершенствование контрольных мероприятий; – выбор и совершенствование IT-решений в целях реализации контрольных мероприятий; – закрепление налоговой политики и соответствующих регламентов
Информация и связь	– использование актуальной информации; – внутренняя коммуникация; – внешняя коммуникация
Мероприятия мониторинга	– осуществление одновременных или раздельных мероприятий оценки; – оценка недостатков системы и их устранение
Примечание – Составлено автором по: Цепилова Е. С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами: дис. … д-ра экон. наук. – Ростов н/Д, 2016. – С. 162.	

По мнению Е. С. Цепиловой, «чем эффективнее корпоративный налоговый контроль, тем ощутимее результаты его деятельности. В абсолютном выражении результат действия корпоративного налогового контроля – это сумма средств, которую компании удалось сэкономить благодаря его функционированию:

$$R = D_0 - D_1, \quad (2)$$

где R – результат функционирования службы корпоративного налогового контроля; D_0 – потери (убытки) в условиях отсутствия службы корпоративного налогового контроля; D_1 – потери (убытки) при действующей службе корпоративного налогового контроля.

Однако для внедрения службы корпоративного налогового контроля (СКНК) требуются определенные затраты. Хозяйствующий субъект должен получить экономический эффект и как минимум оправдать дополнительные расходы, вложенные в создание службы:

$$E = R - C, \quad (3)$$

где E – экономия или потери (эффективность); C – стоимость СКНК.

Очевидно, что служба корпоративного налогового контроля принесет выгоду только в случае, если результат ее деятельности будет превышать затраты на ее создание и функционирование: $E > 0$, или $R > C$»[1].

Л. П. Грундел, в свою очередь, утверждает, что эффективность налогового консалтинга напрямую зависит от следующих навыков консультанта:

«1. Умение слушать и коммуникативные навыки. Рита Бенасси (Rita Benassi), партнер консалтинговой компании Deloitte & Touche, определила это так: „Вы должны действительно понять потребности клиента. Если вы не сядете и не выслушаете его (клиента) проблему, то вы никогда не сможете найти для него решения и возможности“. Согласно представлениям Билла Хорна (Bill Horne), директора отдела рекрутинга RSM McGladrey Inc., важнейшие навыки налогового консультанта – это устные и письменные коммуникативные навыки: „Сегодня налоговые консультанты не просто подготавливают налоговые декларации, они много взаимодействуют с клиентами. Если у них нет коммуникативных навыков, то они обречены на провал“.

2. Лидерские качества необходимы для успешного ведения бизнеса. К ним относятся: целеустремленность, умение ставить приоритеты, распределять временные, человеческие и другие ресурсы, делегировать полномочия, мотивировать и контролировать команду, быстро адаптироваться к новой ситуации.

3. Компетенции. Налоговый консультант должен прекрасно ориентироваться в налоговой сфере, что включает глубокое понимание налоговой системы, особенностей бизнеса клиентов, опыт работы.

4. Ответственность. Подписывая договор с клиентом, налоговый консультант берет на себя ответственность за качество своей работы.

---

[1] Цепилова Е. С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами: дис. … д-ра экон. наук. – Ростов н/Д, 2016. – С. 168.

5. Стрессоустойчивость и позитивное мышление. Консалтинговая работа чрезвычайно напряженная, часто требует эмоциональной выносливости и правильного психологического настроя. Позитивное мышление помогает создать благоприятную для работы обстановку»[1].

Методик оценки эффективности средств внутреннего контроля существует в специальной литературе большое количество. М. А. Штефан с коллегами[2] представили обзор предлагаемых в литературе методик этих средств (таблица 7).

Таблица 6 – Обзор предлагаемых в специальной литературе методик СВК

Автор	Название	Суть методики
Специалисты фирмы «Гориславцев и К°»	Тесты «да – нет»	Формируется список вопросов, позволяющий проверить наличие функциональных элементов СВК. В случае наличия соответствующего элемента в организации ставится ответ «да», в случае отсутствия – «нет». Оценка СВК рассчитывается исходя из доли положительных ответов в общем количестве вопросов
Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова	Тесты с характеристиками элементов СВК	В тесте для каждого вопроса определяется три ответа исходя из степени эффективности элемента СВК: ответ, характеризующий эффективность элемента как низкую, ответ для средней эффективности элемента и ответ, свидетельствующий о высокой эффективности компонента. Для оценки общего уровня эффективности СВК рассчитывается средняя взвешенная между количеством ответов и их степенью эффективности
Методические рекомендации по проведению проверки и оценки организации внутреннего контроля в кредитных организациях	Тесты с балльно-весовой оценкой	Оценке эффективности каждого элемента СВК присваивается соответствующий балл: 3 – высокий уровень эффективности, 2 – средний, 1 – низкий. Общая эффективность определяется как частное от деления количества баллов, полученных по результатам оценки, на максимально возможное количество баллов
Л. Г. Макарова, М. А. Штефан, А. К. Ковина	Многокритериальный прием с использованием метода анализа иерархий	Основой данной методики является представление задачи оценки эффективности СВК в виде дерева или сети из соответствующих групп и элементов СВК и последующее их попарное сравнение с вычислением локальных и глобальных приоритетов
Примечание – Составлено автором по: Аудит / М. А. Штефан, О. А. Замотаева, Н. В. Максимова, А. В. Шурыгин; под ред. М. А. Штефан. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2025. – С. 58.		

[1] Грундел Л. П. Налоговое консультирование. – М.: Юрайт, 2025. – С. 112–113.

[2] Аудит / М. А. Штефан, О. А. Замотаева, Н. В. Максимова, А. В. Шурыгин; под ред. М. А. Штефан. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2025. – С. 57.

Но особое внимание следует уделить, по мнению М. А. Штефан с коллегами, самой популярной методике оценки средств внутреннего контроля (здесь и далее СВК): «предложенная специалистами Санкт-Петербургской фирмы „Гориславцев и К°“, которую отличает простота в практическом применении, наличие не только качественных, но и количественных оценок эффективности СВК. В основу данной методики ложится тест, на вопросы которого предусмотрено три варианта ответов: „да“ – характеризует эффективность элемента СВК на высоком уровне; „нет“ – говорит о низкой эффективности элемента СВК; „не характерно“ – свидетельствует о незначительной роли элемента / его ненадобности в деятельности организации. При ответе на вопрос правильный вариант ответа предлагается отражать знаком „+“»[1]. При этом процесс оценки эффективности СВК предлагается разделить на два этапа:

«1. Первичная оценка СВК, где предлагается проанализировать организационную структуру, разделение обязанностей, полномочий и ответственности, кадровую политику, мероприятия, проводимые службой внутреннего контроля, отдельные средства СВК, направленные на обеспечение условий сохранности имущества, учетных регистров, документов.

2. Подтверждение оценки СВК – производится только в том случае, если на первом этапе уровень эффективности СВК оценен не ниже, чем средний. При подтверждении оценке подлежат такие существенные элементы СВК, как учетная система, договорные обязательства, средства контроля в системе компьютерной обработки данных»[2].

Результаты оценки эффективности системы корпоративного налогового консалтинга позволяют обоснованно определить направления необходимых изменений и создать основу для внедрения лучшей практики в этой области:

– оптимально распределить компетенции (полномочия, обязанности и ответственность) между уровнями управления налоговыми обязательствами;

---

[1] Аудит / М. А. Штефан, О. А. Замотаева, Н. В. Максимова, А. В. Шурыгин; под ред. М. А. Штефан. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2025. – С. 58.

[2] Там же. – С. 59.

– разработать систему регламентов функций управления налоговыми обязательствами – планирование, налоговый учет, контроль;

– создать или повысить эффективность деятельности уже существующего подразделения, осуществляющего корпоративный налоговый контроль (служба корпоративного налогового контроля, корпоративная налоговая служба и т. д.);

– разработать и внедрить регламенты и методики деятельности подразделений, осуществляющих корпоративный налоговый контроль, и т. п.[1]

Для комплексного осуществления налогового консалтинга на предприятии консультант должен владеть знаниями текущего налогового законодательства и перспектив его изменения в будущем, а также знаниями судебной практики в предметной области.

Согласно проекту закона «О налоговом консультировании», исполнитель по договору на оказание консультационных услуг должен придерживаться следующих принципов: объективность и беспристрастность, независимость, конфиденциальность, законность, добросовестность[2].

Это не противоречит принципам налогового контроля, как одного из методов налогового консалтинга, выделяемого в специальной литературе.

Автором были рассмотрены основные модели, этапы, методы, инструменты налогового консалтинга, представленные сегодня в специальной литературе. В результате проведенной систематизации автором было предложено создание комплексного алгоритма налогового консалтинга в области предотвращения налоговых правонарушений, в зависимости от специфики заявленных задач в системе корпоративного налогового контроля. Автор предлагает этот алгоритм на рисунке 29.

---

[1] Стасюк Т. П., Данич Н. В. Методика формирования кредитной политики предприятия в рамках сопутствующих аудиту услуг и услуг финансового консалтинга // Вестник Приднестровского университета. – 2018. – № 3(60). – С. 225.

[2] О налоговом консультировании: проект федерального закона № 529626-6. – URL: https://www.consultant.ru/law/hotdocs/33997.html (дата обращения: 23.01.2024).

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 29 – Комплексный алгоритм корпоративного налогового консалтинга в области выявления и предотвращения налоговых правонарушений

В следующем разделе детально рассматриваются способы, заявленные в комплексном алгоритме налогового консалтинга, позволяющие выявить и (или) предотвратить налоговые правонарушения:

– анализ законности применения инструментов и способов налоговой оптимизации;

– налоговое бюджетирование;

– анализ начисления и уплаты налогов;

– блок-схемы по выявлению и предотвращению правонарушений инициативных налоговых проверок по отдельным налогам;

– оценка налоговых рисков;

– анализ соответствия налоговых регистров и деклараций в разрезе конкретных налогов.

На первом этапе алгоритмизации автор предлагает линейный алгоритм оценки необходимости корпоративного налогового консалтинга на предмет выявления налоговых рисков на предприятии (приложение В).

Предлагается поверхностный анализ через систему «вопрос – ответ» по разделам. Внешние показатели включают: 1-й раздел – наличие налоговых штрафов, 2 й раздел – наличие переплат или недоимок. Внутренние показатели – нарушения внутри учета предприятия: 3-й раздел – наличие ошибок при расчете налогов, 4-й раздел – наличие теневых схем, 5-й раздел – ошибки в кредитной политике.

В зависимости от того, сколько положительных оценок набрано, составляется таблица критериев оценок (таблица 7).

Таблица 7 – Критерии оценки необходимости услуг корпоративного налогового консалтинга

Критерий оценки	Балльное значение
Положительная оценка 1-го раздела по 3–5 из 5 показателей	1
Положительная оценка 2-го раздела по 3–5 из 5 показателей	2
Положительная оценка 3-го раздела по 3–5 из 5 показателей	3
Положительная оценка 4-го раздела по 6–8 из 8 показателей	4
Положительная оценка 5-го раздела по 5–7 из 7 показателей	5
Итого	15
Примечание – Составлено автором.	

Если сумма положительных оценок по всем разделам достигла максимального значения 15, то существует острая необходимость в использовании налогового консалтинга, так как наличие налоговых рисков опасно для предприятия, что может привести к ухудшению его платежеспособности и возможной уголовной от-

ветственности. Своими силами уже невозможно справиться, требуется приглашение консультанта для решения сложившейся негативной ситуации.

На первом же этапе, после положительного решения руководства компании и выявления острой (положительной) необходимости проведения налогового консалтинга на предприятии, согласно проведенному анкетированию на 1-м этапе алгоритма, предлагается определиться с конкретным (узким) объектом проверки – выбором налога – для максимального снижения ошибок в процессе налогового консалтинга.

А на следующем уже этапе проверки, заявленном в алгоритме (рисунок 29), идет общая (поверхностная) проверка на правильность применения выбранного налогового режима. Включает в себя следующие налоговые риск-маркеры:

– детальный анализ вида деятельности клиента, где проверяется соответствие выполнения нормативно-законодательных документов по выбранным видам налогов;

– анализ выбранной учетной политики предприятия в области налогообложения, в котором проверяются заявленные предприятием основные методы исчисления налогов, касающиеся самостоятельного выбора налогоплательщика в рамках предлагаемого налогового законодательства РФ;

– анализ применяемых налоговых льгот предприятия, в соответствии с налоговыми преференциями выбранных методов исчисления налогов;

– анализ штрафных санкций по выбранному налогу к проверке диагностирует особо острые места для дальнейшей уже детальной проработки проблемы на следующем этапе алгоритма, проверяемого объекта: показывает области, где есть ошибки.

Анализ выявленных налоговых нарушений первого, второго этапов, представленного алгоритма налогового консалтинга в области выявления и предотвращения налоговых правонарушений (рисунок 29), по задумке автора, дает лишь поверхностную картину, но является готовым отчетом консультанта: полным списком наличия правонарушений или их отсутствия.

А для дальнейшей глубокой проработки уже выявленных нарушений на следующем, третьем, этапе представлены способы и инструменты консалтинга, применение которых позволит более глубоко выявить и предотвратить правонарушения налогового законодательства и достичь максимальные положительные результаты процесса корпоративного налогового консалтинга, заявленного данного алгоритма проверки предприятия (см. рисунок 29).

Третий этап включает себя следующие способы-инструменты налогового консалтинга:

– алгоритм налогового консалтинга на предмет выявления налоговых правонарушений, допущенных в процессе налоговой оптимизации;

– налоговое бюджетирование;

– блок-схемы по выявлению и предотвращению правонарушений инициативных налоговых проверок по отдельным налогам;

– оценка налоговых рисков;

– анализ на соответствие налоговых регистров и налоговых деклараций;

– проверка оплаты и начисления налогов.

Разберем более детально основные способы третьего этапа, представленного алгоритма налогового консалтинга в области выявления и предотвращения налоговых правонарушений.

Первый к рассмотрению: процесс налоговой оптимизации.

Результаты нарушения налогового законодательства часто связаны с незаконными методами налоговой оптимизации, которая реализуется неквалифицированными кадрами или под давлением руководства или собственников хозяйствующего субъекта, желающих любыми способами сократить размер налоговых платежей, уплачиваемых в бюджетную систему.

В научной литературе понятия налоговой оптимизации и минимизации не всегда разделяют, что определения налоговой оптимизации и налоговой минимизации следует разграничивать: «оптимизация налогообложения - это более крупная задача, стоящая перед организацией или индивидуальным предпринимателем: помимо минимизации уплаты налогов ее инструментами, являются отсрочка уплаты

налогов, уменьшение суммы выплачиваемых в бюджет «живых» средств и другие. Для налогоплательщика они являются выгодным условием – денежные средства остаются в распоряжении налогоплательщика более длительное время и дают дополнительную прибыль. Таким образом, можно сделать вывод, что понятия оптимизация налогообложения и минимизация налоговых платежей являются не тождественными»[1].

По мнению С. А. Ядрихинского, налоговая оптимизация ,когда хозяйствующий субъект– «использует предоставленные ему законом возможности, связанные с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности, заключает сделки, по которым предусматриваются меньшие налоговые платежи, использует льготы, вычеты, различные способы изменения сроков уплаты налогов и иные законные способы, позволяющие уменьшить налогооблагаемую базу и достичь оптимального платежа. Это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов, и способов»[2].

И. А. Митрофанова, А. Б. Тлисов, Г. А. Яценко не разделяют понятия налоговой минимизации и оптимизации. По их мнению, налоговая оптимизация – это «конкретный инструмент в рамках общенаучного метода оптимизации, позволяющий планировать финансовые результаты налогоплательщика. Посредством таких управленческих инструментов, как налоговое планирование, налоговое регулирование и самостоятельный внутренний налоговый контроль, достигается оптимизация налогообложения плательщика»[3].

М. М. Шадурская с коллегами предлагают разделять два этих понятия: «налоговая минимизация представляет собой совокупность мероприятий, проводимых

---

[1] Царева О. Е. Налоговая оптимизация и налоговая минимизация: понятие, сущность, взаимосвязь // Вестник магистратуры. – 2016. – № 5-4(56). – С. 64.

[2] Ядрихинский С. А. Оптимизация налогового платежа как законный интерес налогоплательщика // Государство и право. – 2019. – № 7. – С. 126.

[3] Митрофанова И. А., Тлисов А. Б., Яценко Г. А. Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2014. – № 23(209). – С. 19.

хозяйствующим субъектом, направленных на сокращение налоговых платежей по одному или нескольким налогам в рамках действующего законодательства. Налоговая оптимизация – совокупность законных действий налогоплательщика в процессе управления налогами, направленных на снижение общей налоговой нагрузки субъекта хозяйствования с учетом налоговых рисков»[1].

И. Н. Маслова, А. С. Оробинский, А. Н. Полозова, Л. Е. Совик считают некорректным соединять эти два понятия: речь идет о двух отличающихся по сущности понятиях: оптимизации налоговых платежей и налоговой нагрузки; минимизации налоговых потерь[2].

Из выше предложенного можно сделать вывод, что налоговая оптимизация – это система механизмов налогового регулирования налоговых обязательств организации, рассчитанная на долговременное получение экономической выгоды в рамках действующего законодательства.

Рассмотрим основные законные способы налоговой оптимизации (рисунок 30).

Примечание – Составлено автором по: Корпоративный налоговый менеджмент / М. М. Шадурская, Е. А. Смородина, И. В. Торопова, Т. В. Бакунова. – М.: Юрайт, 2021. – С. 77.

Рисунок 30 – Способы налоговой оптимизации

[1] Корпоративный налоговый менеджмент / М. М. Шадурская, Е. А. Смородина, И. В. Торопова, Т. В. Бакунова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2023. – С. 45.

[2] Маслова И. Н., Оробинский А. С., Полозова А. Н., Совик Л. Е. Налоговое бюджетирование как элемент системы налогового планирования перерабатывающих организаций АПК России // Экономика и банки. – 2019. – № 2. – С. 38–49.

Рассмотренные схемы оптимизации налогов являются распространенными в практике способами ухода от налогов, и зачастую налогоплательщики пользуются ими, не соблюдая все правила налогового учета, что ведет к агрессивным методам ухода от налогов и увеличению необоснованных налоговых рисков, совершению налоговых преступлений и уголовной ответственности.

Также нужно учитывать, что значимым моментом в процессе эффективной налоговой консультации является правильность выбора следующих законных способов ведения налогового учета, утвержденных в учетной политике, и это должно осуществляться на этапе налогового планирования.

Выбор методов налогового учета:

– метод определения реализации товара и услуг;

– метод признания доходов и расходов;

– выбор метода амортизации основных средств и их списания;

– формирование себестоимости продукции;

– порядок признания прямых и косвенных расходов;

– порядок признания, списания материально-производственных запасов и их метода списания;

– порядок списания товарно-материальных ценностей, выбора метода определения цены;

– порядок переноса убытков прошлых лет;

– порядок списания просроченной дебиторской, кредиторской задолженности;

– порядок применения льгот (документирование обоснованности их применения) и контроля за изменениями законодательства по их применению;

– порядок создания резервных фондов;

– порядок ведения и оплаты авансовых отчетов;

– порядок хранения наличных денежных средств в кассе организации;

– порядок ведения налоговых регистров;

– введение ответственного за налоговый учет – внутреннего контролера. Важным фактором эффективности налоговой оптимизации при консультации яв-

ляется первичный контроль налогового учета, который позволяет сократить правонарушения и включает в себя следующие принципы:

– все решения по налогам принимаются по определенным алгоритмам действия и документам отчета, разработанным налоговым консультантом и регламентированным в соответствии с действующим законодательством РФ и утвержденным директором, – это позволяет избежать субъективизма принимаемых решений и налоговой ошибки;

– все изменения элементов налогового механизма должны носить утвержденный назначенной комиссией характер, сопровождаться письменным уведомлением об изменении и разрешающей резолюцией главного в комиссии и директора;

– обозначен круг лиц, ответственных за налоговый учет каждого вида применяемого налога, и состав комиссии;

– решение нетипичных ситуаций требует письменного уведомления о проблеме, на основе которого создается новый алгоритм действий.

Налоговая консультация при поиске правонарушений на предприятии, применяющем оптимизацию, может быть неэффективной по причине налоговых ошибок. Рассмотрим наиболее значимые причины возникновения на предприятиях налоговых ошибок, выявляемых в процессе налогового консалтинга, и пути их решения, выделяемые в специальной литературе:

– неправильное оформление первичных документов, в разрез действующему законодательству; решение – контроль за правильностью оформления первичных документов и сверка изменений налогового законодательства[1];

– неверное толкование изменений налогового законодательства; решение – консультации с налоговыми органами, с профессиональными организациями или частными налоговыми консультантами по проблемным вопросам, на основе договора на оказание услуг, с прописанной в нем материальной ответственностью за даваемые в процессе консультирования рекомендации;

[1] Назаров М. А., Павлова К. С. Влияние рыночных инструментов на повышение качества аудиторских услуг // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2015. – Т. 1, № 4. – С. 185.

– арифметические ошибки; решение – все операции, требующие расчетов, перевести на готовые механизмы решений в виде алгоритмов действия и разработанной унифицированной формы решения в виде таблицы с готовыми формулами;

– несвоевременное предоставление отчетов; решение – составление плана сроков сдачи отчетов в соответствии с действующим законодательством;

– отсутствие ответов на требования налоговых органов, неверные ответы; решение – консультации с налоговыми органами и независимыми консультантами и контроль за соблюдением сроков (ответов), создание алгоритма ответов на подобные требования;

– просрочка уплаты налогов; решение – составление плана уплаты налогов и создание платежных поручений, в соответствии с действующим законодательством, и контроля его выполнения;

– ошибки при заполнении налоговых деклараций; решение – работа в программе по заполнению деклараций «Налогоплательщик ЮЛ», предложенной государством и обновленной на текущую дату, создание алгоритмов таблиц с готовыми формулами, строго руководствуясь инструкциями государства по заполнению деклараций по каждому налогу, консультации с налоговыми органами или налоговыми консультантами;

– ошибки при исчислении налогов; решение – консультации с налоговыми органами или налоговыми консультантами, на основе консультаций создание таблицы алгоритмов расчета налогов с готовыми формулами расчетов, в соответствии с требованиями законодательства, на дату заполнения[1].

При проведении налогового консалтинга следует обратить пристальное внимание на применяемые схемы налоговой оптимизации на предприятиях на предмет их законности и обоснованности. Помимо проверки правильности исчисления и уплаты налогов, законности использования инструментов и способов налоговой оптимизации необходимо помнить о налоговых рисках. Отдельные из них подда-

[1] Анненкова О. Н., Марамыгин М. С. Налоговая оптимизация как основной метод выявления налоговых правонарушений в налоговом консалтинге на предприятиях // Экономика, предпринимательство и право. – 2024. – Т. 14, № 5. – С. 1971–1988.

ются самостоятельной оценке с целью предоставления возможности налогоплательщику управлять данным риском. Согласно приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10 мая 2012 г.) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», утверждены критерии налоговых рисков.

На основе изложенного для осуществления эффективного налогового консультирования автор предлагает алгоритм налогового консалтинга на предмет выявления налоговых правонарушений, допущенных в процессе налоговой оптимизации, на основе законных схем, предложенных государством. Алгоритм представлен на рисунке 31.

Следующий способ, заявленный в комплексном алгоритме корпоративного налогового консалтинга в области выявления и предотвращения налоговых правонарушений (см. рисунок 29) – это налоговое бюджетирование.

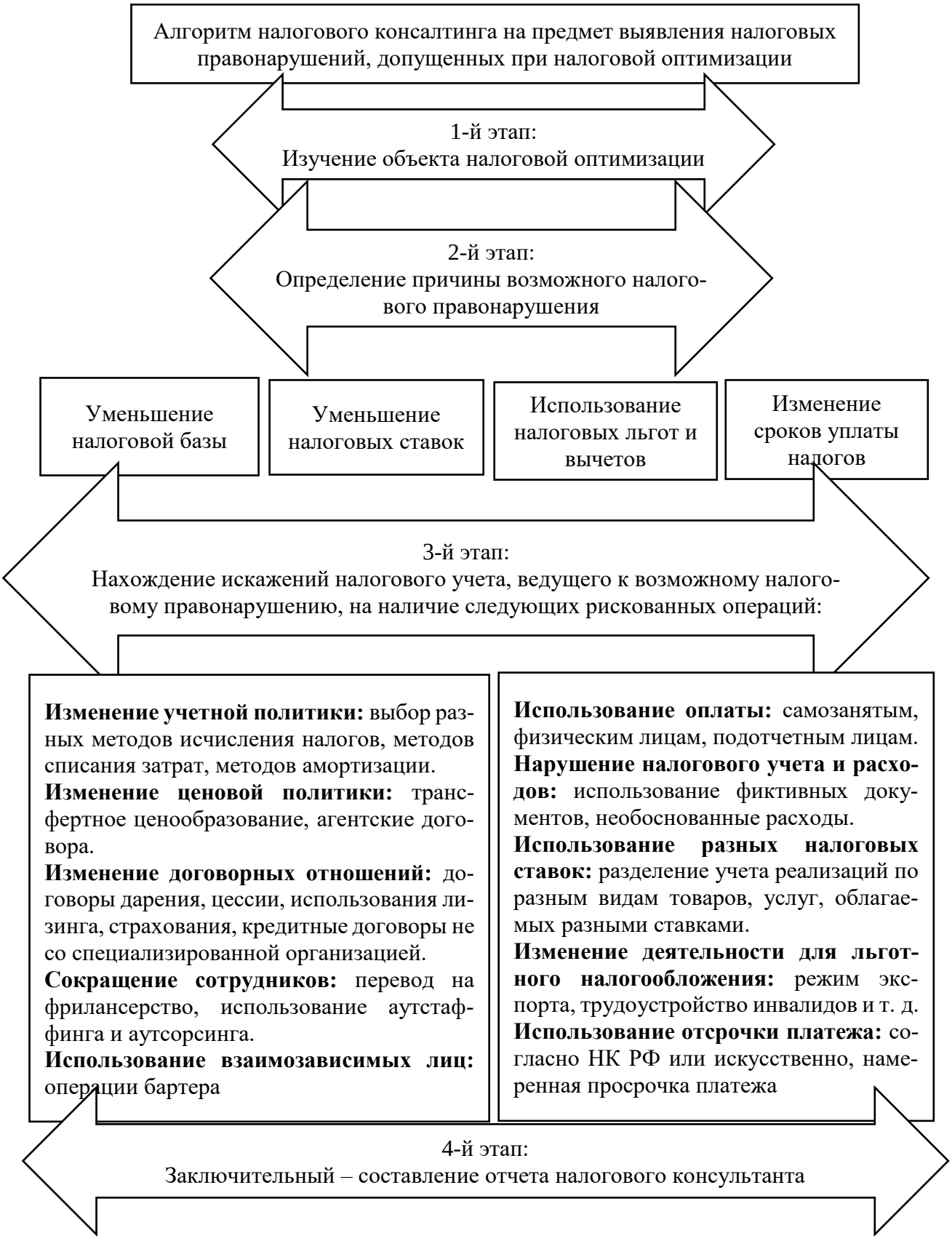
«К ключевым элементам системы налогового бюджетирования можно отнести: цель, задачи, подходы, инструменты. Таким образом, по-нашему мнению, инструменты налогового бюджетирования обеспечивают реализацию множества разнообразных управленческих решений, направленных на достижение стратегической цели перерабатывающей организации-налогоплательщика – ее конкурентоустойчивой бизнес-деятельности»[1].

Целью налогового бюджетирования является обеспечение долгосрочной финансовой стабильности предприятия и получение прибыли, основанные на оптимальных решениях, анализе налоговых доходов и расходов. Налоговое бюджетирование выступает как комбинированный способ оптимизации налоговых потоков хозяйствующих субъектов, сочетающий планирование и контроль[2]. Сущность налогового бюджетирования предприятия схематично представлена на рисунке 32.

---

[1] Маслова И. Н., Оробинский А. С., Полозова А. Н., Совик Л. Е. Налоговое бюджетирование как элемент системы налогового планирования перерабатывающих организаций АПК России // Экономика и банки. – 2019. – № 2. – С. 40.

[2] Чечушкова О. Н. Налоговое бюджетирование как комбинированный способ предотвращения налоговых правонарушений предприятий при налоговом консультировании // Архитектура финансов: вызовы новой реальности: сб. материалов XI Междунар. науч.-практ. конф. (Санкт-Петербург, 22–26 марта 2021 г.). – СПб.: СПбГЭУ, 2021. – С. 391–396.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 31 – Алгоритм корпоративного налогового консалтинга на предмет выявления налоговых правонарушений, допущенных в процессе налоговой оптимизации

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 32 – Налоговое бюджетирование предприятия

Налоговое бюджетирование включает в себя следующие этапы, представленные в специальной литературе.

1. Анализ налогооблагаемых объектов включает в себя первичный анализ деятельности и налогов фирмы, объектов налогообложения, льгот, начислений и платежей по налогам, применение вычетов.

2. Подготовка бюджетов предполагает изучение бюджетов доходов и расходов по основной деятельности и по обслуживающей основную деятельность, бюджет расходов на оплату услуг и материалов, на заработную плату и выплаты социального характера, затраты на формирование резервного капитала, сумм налогов, планируемых к уплате, и штрафов.

3. Расчет налогов предприятия – это планирование начисления налогов, согласно предоставленным данным бухгалтерского учета, первичным документам, выбранному режиму налогообложения, сведениям о начислении и погашении задолженности по налогам.

4. Контроль бюджета подразумевает исполнение бюджета по истечению запланированного времени по алгоритму: «план – выполнение – отклонение».

Задачами налогового бюджета являются:

– детальное рассмотрение расходов по налогам;

– их влияние на налоговое бремя предприятия;

– отклонение налоговых обязательств факта от плана;

– нахождение налоговых несоответствий (возможные правонарушения, ошибки) с целью планирования в дальнейшем мероприятий по их устранению;

– планирование налоговых обязательств и их оптимизация в будущем;

– анализ причины убытка (дохода);

– планирование резервного капитала в будущем для покрытия убытка или использования прибыли.

Решение заявленных задач позволит принять оптимальные решения в области налоговых доходов и расходов с целью получения прибыли, обеспечения долгосрочной финансовой стабильности предприятия, сокращения налоговых рисков.

Следующий способ, заявленный в комплексном алгоритме (см. рисунок 29) налогового консалтинга, позволяющий предотвратить или выявить налоговые правонарушения, – это оценка налоговых рисков.

Для оценки рисков используются различные подходы. Так, А. В. Кривчанская и А. Е. Шпакова [1], Ю. Н. Гузов [2], М. В. Романовский и И. В. Стяжкина [3], Н. А. Антонова[4] и другие авторы предлагают технологию Due Diligence, которая позволяет решить такие задачи, как оценка рисков (технических, юридических, репутационных, налоговых, финансовых и др.).

---

[1] Кривчанская А. В., Шпакова А. Е. Особенности процедуры due diligence при оценке сделок // Стоимость собственности: оценка и управление: материалы 9-й Междунар. науч.-метод. конф. (Москва, 23 ноября 2017 г.). – М.: Университет «Синергия», 2017. – С. 249–255.

[2] Гузов Ю. Н. Учет и аудит цифровых финансовых активов // Управление бизнесом в цифровой экономике: сб. тез. выступлений 5-й Междунар. конф. (Санкт-Петербург, 19 марта 2022 г.). – СПб.: С.-Петерб. гос. ун-т пром. технологий и дизайна, 2022. – С. 382–385.

[3] Романовский М. В., Стяжкина И. В. Применение процедуры дью дилидженс в современной России // Финансовые исследования. – 2016. – № 4(53). – С. 285–291.

[4] Антонова Н. А. Сущность и цель современной профессиональной услуги Дью Дилидженс // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы III Междунар. науч. конф. (Москва, 20–23 июня 2015 г.). – М.: Буки-Веди, 2015. – С. 58–61.

Поскольку основной задачей налогового консалтинга является минимизация налогового риска, необходимо определиться со способами оценки уровня этого риска.

«Таким образом, Due Diligence предполагает всесторонний анализ внутренней среды компании и ее взаимодействия с внешней средой для выявления существующих рисков, предотвращения новых и минимизации влияния неустранимых рисков»[1].

Специалистами выделяются несколько разделов в Due Diligence, которые различаются в зависимости от целей, задач и методов анализа. Эти разделы могут также иметь самостоятельный характер, в том числе являясь предметами отдельных договоров на оказание услуг.

Процесс Due Diligence можно разбить на пять разделов, по каждому из которых дается объективное заключение и рекомендации по возможностям минимизации выявленных рисков.

Рассмотрим налоговую технологию Due Diligence, которая включает: анализ финансово-хозяйственной деятельности организации за последние три года с целью определения ее реального финансового состояния на данный момент и выявления потенциальных налоговых рисков. Анализируется налоговая и бухгалтерская отчетность, основные виды деятельности и основные средства, включая инвентаризацию имущества, дебиторской задолженности, финансовых вложений, уплаты обязательных платежей и выявление скрытых кредиторских задолженностей, проверяются контрагенты[2].

---

[1] Антонова Н. А. Сущность и цель современной профессиональной услуги Дью Дилидженс // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы III Междунар. науч. конф. (Москва, 20–23 июня 2015 г.). – М.: Буки-Веди, 2015. – С. 59.

[2] Маслова И. Н., Оробинский А. С., Полозова А. Н., Совик Л. Е. Налоговое бюджетирование как элемент системы налогового планирования перерабатывающих организаций АПК России // Экономика и банки. – 2019. – № 2. – С. 38–49; Антонова Н. А. Сущность и цель современной профессиональной услуги Дью Дилидженс // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы III Междунар. науч. конф. (Москва, 20–23 июня 2015 г.). – М.: Буки-Веди, 2015. – С. 58–61; Липатова И. В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. – 2003. – № 7. – С. 26–29.

Далее в алгоритме (см. рисунок 29) заявлены автором: блок-схемы по выявлению и предотвращению правонарушений инициативных налоговых проверок по отдельным налогам, в которых схематично (пошагово) разобраны основные проблемные моменты для определения налогового риска правонарушения налогового законодательства по основным налогам, с точки зрения практического подхода к данной проблеме, которые логично представлены автором в параграфе 3.2 данного диссертационного исследования.

Следующий способ: анализ соответствия налоговых регистров и деклараций в разрезе конкретных налогов детально рассмотрен в практической части (апробации, заявленных рекомендаций) данной работы, который разработан налоговым законодательством по каждому налогу отдельно (приложения Г, Д, Ш, Э).

Анализ начисления и уплаты налогов, как один из способов заявленного алгоритма (см. рисунок 29), рассмотрен также в практической части данного исследования и позволяет выявить правонарушение по неуплате налога.

Приведенные автором последние способы выявления налоговых рисков правонарушения (блок-схемы, анализ правильности оформления деклараций, анализ уплаты налогов), разбираемого алгоритма (см. рисунок 30) налогового консалтинга, не требуют детального внимания к рассмотрению, с точки зрения теории, поскольку просты к восприятию и детально описаны государством, поэтому интересны пользователями только в их практическом применении.

На заключительном (четвертом) этапе алгоритма налогового консалтинга (см. рисунок 29) автор предлагает внедрение разработанных консультантом рекомендаций на предприятие, которые включают в себя:

– анализ экономической эффективности от консалтинга (рассмотрено в параграфе 3.1), где предлагается клиентам оценить эффективность от применяемых мероприятий налогового консалтинга и рассчитать прибыль или убыток эффекта внедрения;

– составление отчета консультанта, в котором указываются ошибки, риски, предложения, сроки исправления и ответственность за невыполнение рекомендаций консалтинга;

– контроль за исполнением рекомендаций консультанта, что делает эту модель процессуальной (управленческой) и позволяет нести ответственность за предложения по итогам проведенного налогового консалтинга.

В сложившейся ситуации разнообразия финансовых услуг, в том числе налогового консалтинга, возникает вопрос об оценке уровня потребности в этих услугах. В предыдущей главе была описана взаимосвязь налогового консалтинга и налогового риска, который в принципе и явился основным фактором, спровоцировавшим появление налогового консалтинга. Именно желание налогоплательщиков избежать штрафных санкций за нарушение налогового законодательства и подтолкнуло их прибегнуть к помощи специалистов в данной области. Исходя из проведенного анализа в предыдущих главах очевидно, что проблема, связанная с нарушением налогового законодательства, стоит достаточно остро и требует участия независимых консультантов с целью соблюдения интересов клиентов[1] и сокращения их рисков, минимизации их расходов за счет экономии на уплате штрафных санкций. Однако институт налогового консалтинга сегодня недостаточно развит по причинам отсутствия законодательной базы, достаточной сложности для восприятия и быстрой изменчивости налогового законодательства, а также как новейшее направление в экономической среде, имеющее высокий спрос потребителя на свои услуги.

В таких условиях остро стоит необходимость в создании адаптированных разъяснений – методических рекомендаций для субъектов предпринимательской деятельности, выдвигаемых требований налогового законодательства для применения к практике процесса хозяйственной деятельности. Тем более, что и государство само выбрало стратегию по повышению финансовой грамотности населения в Российской Федерации с 2017 по 2023 г. и до 2030 г. в том числе налоговую[2].

---

[1] Назаров М. А., Павлова К. С. Влияние рыночных инструментов на повышение качества аудиторских услуг // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2015. – Т. 1, № 4. – С. 187.

[2] Об утверждении Стратегии повышения финансовой грамотности в Российской Федерации на 2017–2023 гг.: распоряжение Правительства РФ от 25 сентября 2017 г. № 2039-р. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_278903/ (дата обращения: 02.02.2024); Об утверждении Стратегии повышения финансовой грамотности и формирования финансовой культуры до 2030 г.: распоряжение Правительства РФ от 24 октября 2023 г. № 2958-р. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/11/main/2958-r.pdf (дата обращения: 15.08.2024).

В данном параграфе на основе разработанных ранее моделей налогового консалтинга автором диссертационного исследования был предложен комплексный алгоритм налогового консалтинга, нацеленный на выявление налоговых правонарушений через применяемые хозяйствующим субъектом способы. Для организации полноценного налогового консультирования, имеющего целостный подход, необходимо реализовать все способы, закрепленные в разработанном автором алгоритме.

Для того чтобы достаточно точно выявить острую потребность сегодня в сокращении налоговых рисков предприятия и понять необходимость применения разъяснительных дополнительных методических рекомендаций по налоговому консалтингу в этом вопросе, в следующем разделе будет проведен анализ структуры, динамики налоговых поступлений в бюджетную систему РФ, который выявит прямую зависимость соотношения штрафных санкций налогоплательщика от правонарушений налогового законодательства РФ.

2.2 Государственный налоговый консалтинг в рамках структуризации и диагностики налоговых поступлений в бюджетную систему РФ

Проведение анализа налоговых поступлений в бюджетную систему необходимо:

– для научного исследования степени значимости отдельных налогов в поступлениях для решения вопроса о их первичной проверке и разработке мероприятий по выявлению налоговых правонарушений;

– для установления доли выявленных правонарушений в поступлениях в разрезе налогов для более объективной оценки анализируемых показателей.

Существует и постоянно совершенствуется система государственного налогового контроля, по мнению ученых, данный вид контроля необходим государству,

так как это один из видов государственного мониторинга налоговой деятельности, основная цель которого выявление налоговых правонарушений и их предупреждение, привлечение юридических и физических лиц к ответственности за нарушение законодательства. При проведении проверки деятельности предприятия определяется эффективность налогообложения в целом и обеспечивается законность и правильность выполнения установленных правил и норм[1].

Цифровизация бизнес-процессов и процессов налогового администрирования вывела взаимоотношения между государством и налогоплательщиками на новый уровень. Автоматизация учета и внесения налоговых платежей повышает эффективность фискальной системы. В деятельности ФНС происходит сокращение нагрузки, создается комфортная среда для взаимодействия с налогоплательщиками в ходе исполнения последними налоговых обязательств. Использование современных информационно-телекоммуникационных технологий упрощает и ускоряет внесение налоговых платежей в бюджетную систему.

Современные подходы к организации налогового контроля появились благодаря цифровизации процессов. Изменился статус налогового органа, отражающий цифрового помощника в уплате налоговых платежей.

Среди новых форм государственного налогового контроля следует выделить:

– обязательное использование онлайн-касс в деятельности предприятий, в которых в соответствии с законодательством предусмотрено наличие касс. Информация о проходящих операциях поступает в налоговый орган по месту учета;

– использование в работе ФНС России программы АСК НДС, позволяющей сократить незаконные вычеты по налогу НДС: «Стоит отметить, что в течение последних 10 лет ФНС России значительно удалось минимизировать потенциальный уровень налоговых рисков в части декларирования НДС. Например, в 2016 году средняя удельный вес расхождения в декларациях составлял около 8 %, в 2023 году этот показатель снизился до 0,72 %»[2];

---

[1] Кобылянский А. К. Теоретические и организационные аспекты формирования института налогового консультирования // Финансовые исследования. – 2012. – № 1. – С. 82–87.

[2] Дзагоева М. Р. Оценка показателей эффективности налогового контроля НДС в условиях автоматизации налоговых процессов // Вестник Академии знаний. – 2024. – № 4(63). – С. 452.

– чипирование изделий – установка чипа на изделие (товар) позволяет отследить движение товара от производителя к потребителю с уплатой соответствующих налогов по всей цепочке следования;

– проверка налогоплательщиком своих контрагентов по вопросу их добросовестности. При работе с недобросовестными контрагентами налогоплательщик может лишиться права на вычеты;

– налоговый мониторинг. Заключение договора с налоговым органом по допуску к отчетности предприятия в режиме онлайн, что позволяет избежать налоговых проверок для предприятия.

Все эти формы контроля построены на самоконтроле и взаимном контроле предприятий-партнеров при осуществлении деятельности. Эти меры направлены в большей степени на недопущение (предотвращение) налоговых правонарушений.

Для понимания эффективности государственного контроля РФ и необходимости налогового консалтинга обратимся к анализу динамики налоговых поступлений за 6 лет.

Согласно приложению Г наблюдается общая положительная тенденция роста собираемости налогов, пик пришелся на 2018 г. и 2022 г., а спад произошел в 2020 г. на 92,19 % по причине существования предприятий в геополитических ограничениях и постпандемийных условиях ведения бизнеса. Так, прирост в 2018 г. к 2017 г. составил 24,22 %, рост на 18,20 % пришелся и на 2021 г. – 21 884 тыс. руб., а спад в 2020 г. – на 92,19 % и составил 18 514 тыс. руб. А в 2022 г. наблюдается самый значительный рост показателей за исследуемый период: темп роста составил 52,30 % – 33 329,00 млрд руб. Подъем вызван активацией в государстве после пандемии административной работы по сбору выплат налогов с предприятий, вводом улучшенной системы цифровизации бизнес-процессов, а также направлением на импортозамещение необходимых товаров в РФ. Спад в 2020 г. вызван уменьшением продаж нефтегазового сектора: снижением акцизов на нефтяное сырье и на сжиженный углеводородный газ, вызванных санкциями.

На протяжении исследуемого периода НДС примерно держит свои положительные показатели. По НДС наблюдается стабильный небольшой рост, темпы ро-

ста в среднем составили 18 %. 2 657 тыс. руб. в 2016 г., 3 069 тыс. руб. в 2017 г., 3 575 тыс. руб. в 2018 г., 4 258 тыс. руб. в 2019 г., 4 269 тыс. руб. в 2020 г., в 2021 г. 5 479 тыс. руб., в 2022 г. 6 489 тыс. руб. Все это подтверждает природу косвенного налога и эффективность его применения именно в кризисных экономических ситуациях. Также еще одним лидером по стабильной собираемости выступает НДФЛ, за исследуемый период не было падения его показателей, что подтверждает и административную эффективность работы государства: идет борьба с «черными» зарплатами на предприятиях, и сами работники не хотят терять в кризисное время свою «белую» зарплату и, соответственно, налоги с нее.

Хотелось бы отметить, что в исследуемый период наблюдается одна явная тенденция: сумма оплаты всех налогов больше начислений. Так, в 2016 г. начислено 13 287,43 тыс. руб., а поступило 14 386 тыс. руб.; в 2017 г. начислено 16 671 тыс. руб., уплачено 17 197 тыс. руб.; в 2018 г. – 21 148,84 тыс. руб., а начислено 20 979,36 тыс. руб., сумма поступлений больше на 169,48 тыс. руб. В 2019 г. начислено 21 581 тыс. руб., уплачено 22 503 тыс. руб.; в 2020 г. начислено 19 249,99 тыс. руб., уплачено больше – 20 738 тыс. руб. Все это свидетельствует об усовершенствовании системы контроля государства, так как эта тенденция сообщает, что налоги дособираются в отчетном периоде за прошлые годы в результате улучшения административной работы государства. Но в 2021 г. наблюдается ситуация, обратная предыдущей картине: из-за снижения оборотов по акцизным товарам нефтяного и газового сектора (минус 274 тыс. руб., снижение акцизов по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ, составило 114 % по сравнению с 2020 г.) общее начисление налогов составило 26 634 тыс. руб., а поступление – 15 474 тыс. руб., разница 11 160 тыс. руб. В 2022 г. ситуация стала прежней, когда было начислено меньше, чем собрано: всего начислено 32 527 тыс. руб. налогов, а собрано 33 349 тыс. руб., что говорит о небольшой стабильности и росте российской экономики.

Анализ поступления в консолидированный бюджет РФ по региональным налогам Уральского региона – налог на имущество организаций, транспортный налог (представлено в таблице 8) – показал эту же общую тенденцию снижения налоговых поступлений в 2020 г., вызванную пандемией.

Таблица 8 – Данные о налоговых поступлениях по региональным налогам в консолидированный бюджет РФ за 2018–2023 гг. в разрезе регионов

Территория	Поступления, тыс. руб.						Темп прироста, %				
	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023* г.	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2023/ 2022*
Уральский федеральный округ	1 137 281 881,00	1 144 562 741,00	1 058 452 020,00	1 363 324 912,00	1 435 342 646,00	1 845 568 800,00	0,64	–7,52	28,80	5,28	28,58
Курганская область	20 182 100,00	21 220 272,00	21 753 649,00	23 919 694,00	27 213 177,00	34 420 597,00	5,14	2,54	9,95	13,77	26,49
Свердловская область	249 346 746,00	250 573 363,00	249 110 607,00	320 873 051,00	336 610 0771,00	430 341 216,00	0,49	–0,58	28,81	4,90	27,85
Тюменская область	116 815 185,00	125 617 843,00	90 180 333,00	144 364 765,00	140 789 231,00	172 215 139,00	7,54	–28,21	60,08	–2,48	22,32
Челябинская область	160 466 460,00	156 922 506,00	152 152 103,00	230 243 530,00	212 946 689,00	261 799 708,00	–2,21	–3,04	51,32	–7,51	22,94
Всего по РФ	9 401 738 583,00	10 125 455 278,00	10 033 796 225,00	12 651 137 091,00	14 153 3484 316,00	16 545 078 419,00	7,70	–0,91	26,09	11,87	16,90
Доля УрФО от всей суммы по РФ	12,10	11,30	10,55	10,78	10,14	11,15	–	–	–	–	–
Доля Челябинской области от всей суммы по УрФО	14,11	13,71	14,37	16,89	14,84	14,19	–	–	–	–	–

Примечание – * На 1 января 2024 г.

Рассчитано автором по: Федеральная налоговая служба Российской Федерации. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.02.2024).

Стабильную лидирующую позицию в Уральском регионе по объемам поступлений занимает Свердловская область. По Свердловской области самые большие значения поступлений были отмечены в 2021 г. и составили 336 604 тыс. руб., прирост составил 28,81 % по сравнению с 2018 г. Но самый большой прирост в 2021 г. наблюдается у Тюменской области – 60,12 % в связи с тем, что в 2020 г. было наибольшее снижение в этом же регионе (–28,22 %), вызванное пандемийными ограничениями продажи нефтепродуктов, произведенных в этом регионе.

В 2020 г. началось незначительное снижение показателей по всему Уральскому региону, оно составило 7,52 %, в абсолютном выражении – 1 058 050 тыс. руб., по сравнению с 2019 г. – 1 144 057 тыс. руб. Уже в 2021 г. прослеживается тенденция к увеличению всех показателей поступления налогов благодаря положительному влиянию снятия пандемийных ограничений, произошло общее увеличение на 26,20 % (с 10 033 796 тыс. руб. в 2020 г. до 12 649 792 тыс. руб. в 2021 г.), а в 2022 г. по всем показателям наблюдается уменьшение, как и по России в целом, порожденное увеличением уже экономических санкций, вызванных нестабильной геополитической обстановкой.

Уральский федеральный округ занимает примерно 12 % от общей доли по всей территории РФ, что является средним показателем по регионам РФ, и по нему снижение наблюдается только в 2020 г., как и у всех экономических субъектов РФ (после пандемии), а в остальное время он характеризуется стабильным ростом показателей, что говорит о неоценимом вкладе этого региона в экономику РФ. Интересно отметить, что в Уральском регионе Курганская область держит показатели примерно на одном уровне за исследуемый период, так как данный регион отдален от центральных городов и численность его населения меньше, поэтому можно сделать вывод, что коронавирусные ограничения не повлияли на эту область так сильно, как в центральных районах. А также Курганская область производит продукцию, не подпадающую под санкции.

Анализируя данные таблицы приложения Д, следует отметить, что поступление в бюджет налога на прибыль составило 2018 г. – 4 100,04 тыс. руб., это 21,58 % от общей суммы налогов и 18,81 % НДС – 3 574,60 тыс. руб. В 2019 г. налог на при-

был составляет 22,39 % в общей сумме налоговых поступлений, НДС – 20,98 %, в 2020 г. НДС – 23,06 %, налог на прибыль – 20,61 %, в 2021 г. НДС – 24 %, в 2022 г. – 19 %, налог на прибыль в 2021 г. и 2022 г. – 19 %, и это ощутимая нагрузка для предприятий. Если брать для рассмотрения налоговые обязательства предприятий, то НДС и налог на прибыль составляют существенную нагрузку в совокупности налоговых платежей, примерно 40 %. Они являются самыми распространенными налогами предприятий, а также недоимка по ним является значительной, следовательно, и нарушений по ним больше, поэтому для изучения вопроса по снижению налоговых рисков на предприятиях автором были выбраны налоги, которые чаще встречаются у субъектов бизнеса.

Показанные в проведенном анализе тенденции к снижению налоговой базы и поступлений по налогу на прибыль и НДС в 2020 г. подтверждают целесообразность проведенных правительством мероприятий по поддержке предприятий, например, в виде отсрочки налоговых платежей и др. Эти мероприятия позволят восстановить налоговую базу и увеличить в будущем налоговые поступления по налогу на прибыль и НДС. Основными факторами увеличения поступления НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ, будут рост ВВП в номинальном выражении, изменение структуры налоговой базы, рост дополнительных поступлений в результате проводимой работы по повышению качества администрирования доходов бюджета. Указанные факторы компенсируют снижение поступлений в результате увеличения вычетов, связанных с внешнеэкономической деятельностью, на фоне восстановления стоимостных показателей внешней торговли. В расчете прогноза поступления средств по налогу на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ, учтены объемы дополнительных поступлений по контрольной работе, в том числе за счет улучшения администрирования, а также поступления переходящих платежей на 2021 г. В сумме 97 636,8 тыс. руб., на 2022 г. – 100 921,0 тыс. руб. и на 2023 г. – 109 057,1 тыс. руб.

Прогнозные данные формировались с учетом комплекса разработанных и реализуемых мероприятий, к которым относятся:

– сокращение теневого сектора экономики за счет реализации современных форм налогового контроля;

– повышение качества налогового администрирования (совершенствование автоматизированных систем налогового контроля, в том числе АСК НДС-2);

– повышение качества выездных налоговых проверок при сокращении их количества (за счет более эффективного отбора на выездную налоговую проверку);

– увеличение налоговых поступлений в бюджетную систему по итогам контрольных мероприятий налоговых органов, в том числе за счет объединения баз данных Федеральной таможенной службы России и Федеральной налоговой службы России;

– проверка территориальных налоговых органов.

Перечисленные мероприятия должны позитивно отразиться на собираемости налогов и дать дополнительные поступления в бюджетную систему РФ. Благодаря введению государством системы контроля НДС улучшилась его собираемость. В таблице 9 представлены данные о доначислениях НДС по результатам контрольной работы по РФ.

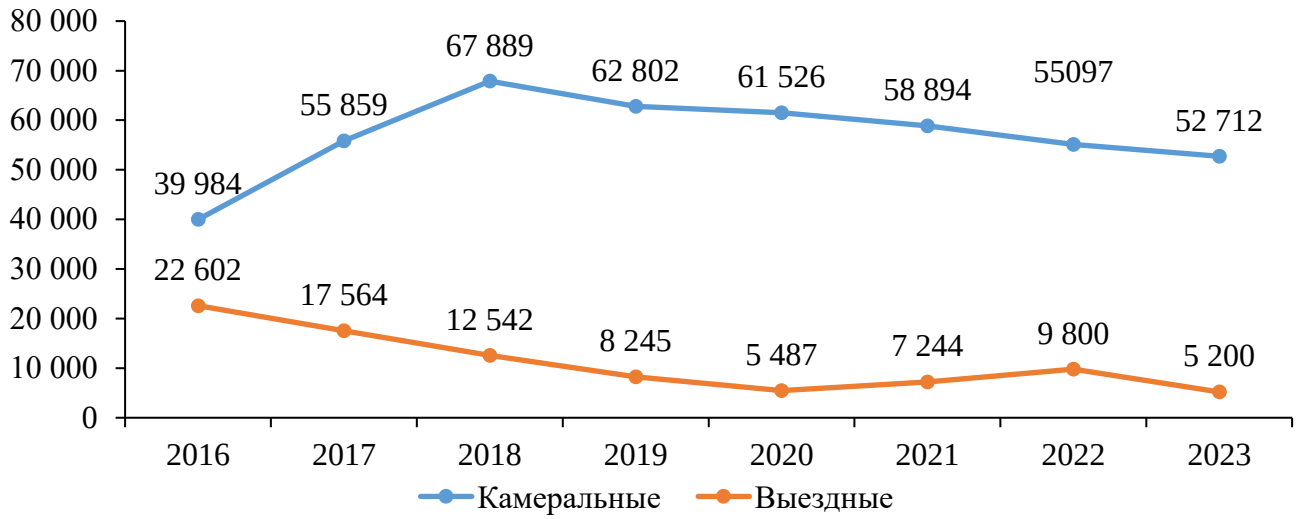
Таблица 9 – Данные о доначислениях НДС по результатам контрольной работы по РФ, млрд. руб.

Показатель	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.*
Суммы НДС, возмещение которых по результатам проверок признано налоговыми органами необоснованным	24	23	16	27	Нет данных
Всего доначислено по результатам контрольной работы по РФ	370	337	250	474	Нет данных
Удельный вес необоснованных сумм, %	14,9	11,2	21,0	18,8	Нет данных
Примечание – * На 1 января 2023 г. Рассчитано автором по: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.02.2024).					

Согласно таблице 9, наблюдается невысокие показатели по суммам НДС, заявленных налогоплательщиками к возмещению и признанных необоснованными

в сравнении с доначислениями НДС по результатам контрольной работы ФНС России, что подтверждает результативность применения усовершенствованной методики государственного налогового контроля, которая дает возможность самостоятельно проверять налогоплательщикам свои налоговые риски по НДС. Доля необоснованных сумм НДС от доначисленных сумм по результатам контрольной работы РФ составила в 2018 г. 14,9 %, в 2019 г. – 11,2 %, в 2020 г. – 21,0 %, в 2021 г. – 18,8 %.

О совершенствовании системы контроля государства свидетельствуют и показатели контрольной работы налоговых органов, представленные в приложении Е и на рисунке 33.



Примечание – Рассчитано автором по: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.02.2024).

Рисунок 33 – Количество (тыс. шт.) камеральных и выездных налоговых проверок согласно данным форм статистической налоговой отчетности 2-НК за 2016–2023 гг. по России

В приложении Е с 2016 по 2021 г. наблюдается рост количества камеральных проверок, а количество выявленных нарушений идет на снижение. Пик роста пришелся на 2018 г. (см. рисунок 33). Это говорит об улучшении качества контроля налогоплательщиков за счет введения с 2017 г. электронной отчетности и автоматизации, позволяющих упрощать процедуру сдачи и самопроверки отчетов.

В 2016 г. самая большая сумма за исследуемый период по доначислению в результате камеральных проверок составила 98 485 тыс. руб., а в 2019 г. самая низкая – 37 744 тыс. руб.: уменьшение составило 60 741 тыс. руб., хотя количество камеральных проверок увеличилось на 22 818 тыс. руб. – с 39 984 тыс. руб. в 2016 г. до 62 802 тыс. руб. в 2019 г. и 2020 г., что свидетельствует об уменьшении ошибок у налогоплательщиков.

Сумма доначислений в бюджет по камеральным проверкам сократилась, а по выездным с 2016 по 2019 г. держит в среднем показатель 300 тыс. руб. Это говорит о том, что при выездных проверках легче найти ошибки, потому что есть доступ к первичным документам. В 2020 г. доначисления по выездным проверкам снизились вдвое по сравнению с 2019 г., так как произошло уменьшение количества выездных проверок в период начала эпидемических ограничений (было в 2019 г. 8 245 шт., а стало 5 487 шт. в 2020 г.) Выявление нарушений не отстает, количество проверок равно количеству выявленных нарушений, что подтверждает эффективность данного вида государственного контроля. В 2021 г. наблюдается рост показателей, связанных с доначислением штрафных санкций, хотя количество самих проверок сократилось, сравнялось с показателями 2016 г. и составило 89 272 846 шт. Это связано с ростом экономики в 2021 г., выходом из кризиса и приспособлением к пандемийной реальности. А вот: «Количество выездных налоговых проверок заметно сократилось – на 42,9 % или 3,9 тыс. единиц в 2023 году по сравнению с 2019 годом. Однако их результативность осталась очень высокой – около 97 % выездных проверок в 2023 году выявили нарушения. В целом наблюдается явная тенденция к оптимизации контрольной работы, уменьшению числа проверок при сохранении или повышении их эффективности за счет лучшего отбора объектов для налогового контроля на основе риск-ориентированного подхода и применения информационных аналитических систем»[1].

Снижение количества проверок в равной степени связано как с цифровизацией налогового администрирования, так и со стремлением уменьшить нагрузку на

[1] Дзагоева М. Р. Оценка показателей эффективности налогового контроля НДС в условиях автоматизации налоговых процессов // Вестник Академии знаний. – 2024. – № 4(63). – С. 452.

добросовестных налогоплательщиков в условиях ухудшения экономической ситуации, но количество проверок имеет тенденцию к снижению, что говорит о положительной динамике работы внедренных новых онлайн-методов государственного контроля. Это подтверждают и аналитики: «Налоговые доначисления бизнесу в 2022 году выросли до 597,8 тысяч рублей. Это в 2,2 раза, или на 330,6 тысяч рублей, больше, чем за аналогичный период 2021 г. – тогда суммарная доплата составляла 267,2 млрд. Такие данные приводятся в исследовании аудиторско-консалтинговой сети FinExpertiza, которое основано на статистике ФНС. Доначисления возникают в результате перерасчета налоговой базы предприятия и включают в себя сумму недоимки, а также штрафы и пени за просрочку платежей, пишут в газете «Известия». Рост доначислений произошел на фоне участившихся выездных налоговых проверок – их количество возросло в 1,5 раза, то есть до 8 тыс. визитов, как сообщила президент FinExpertiza Елена Трубникова. По ее словам, средняя сумма дополнительных платежей также увеличилась в 1,6 раз – с 40,9 млн рублей до 66,6 млн. В итоге доля доплат в общих налоговых сборах выросла до 2,5 % против 1,3 % годом ранее, подчеркнула эксперт. В то же время выездные проверки составляют только 0,02 % среди всех мероприятий налогового контроля – основная его часть приходится на камеральные ревизии, что говорится в исследовании. Выездные проверки носят адресный характер и направлены в первую очередь на крупный бизнес, а потому приносят большие суммы в бюджет. Кроме того, они очень результативны – нарушения выявляются в 95 % случаев»[1]. А вот снижение поступлений в 2019 г. и 2020 г. может свидетельствовать о том, что выгоднее обанкротить предприятие, чем платить налоги. «Число юр. лиц, находящихся в процедурах банкротства, возросло за семь лет на 41,5 %, с 25 855 до 36 596, с 2012 по 2018 год»[2]. В 2019 и 2020 гг. число предприятий-банкротов имеет тенденцию роста, увеличение составило 103 % в сравнении с 2018 г. (таблица 10).

---

[1] Налоговые доначисления бизнесу выросли в 2 раза / Финмаркет. – URL: https://www.finmarket.ru/main/article/5883999 (дата обращения: 19.09.2023).

[2] Число банкротств выросло почти в полтора раза. Почему компании ликвидируются, а активы уходят по дешевке / РБК. – URL: https://www.rbc.ru/economics/24/06/2019/5d0cf3fc9a7947ccc62515b9 (дата обращения: 19.09.2023).

Таблица 10 – Количество поставленных, снятых, ликвидированных с налогового учета юридических лиц за 2018–2022 гг. в тыс. руб.

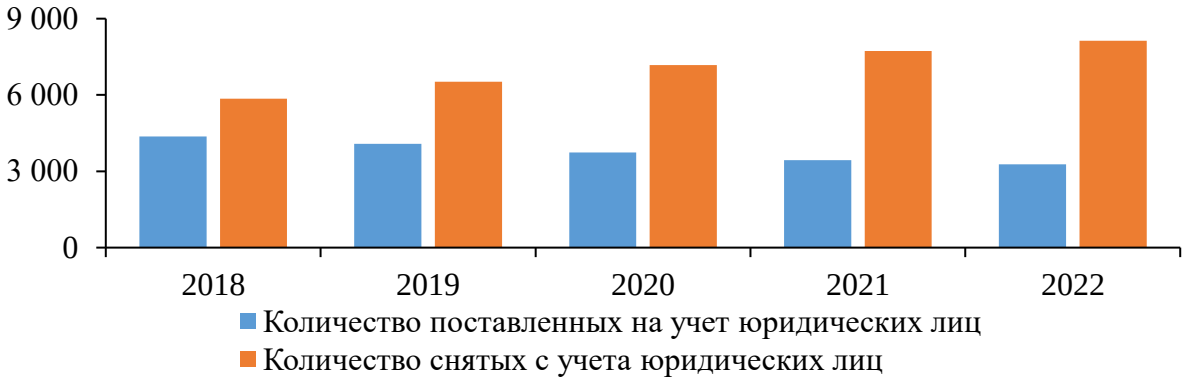
Показатель	01.01.2018	01.01.2019	01.01.2020	01.01.2021	01.01.2022
Количество поставленных на учет юридических лиц	4 371 335	4 085 035	3 744 617	3 436 556	3 274 285
Количество снятых с учета юридических лиц	5 855 275	6 515 576	7 174 264	7 723 218	8 127 458
Ликвидированы в порядке банкротства	240 096	249 320	235 493	243 239	250 686
Темпы роста по банкротству	–	96,30	94,45	103,28	103,06
Сняты с учета юридических лиц, исключенных из ЕГРЮЛ по инициативе ИНФС	4 225 966	4 787 081	5 350 254	5 818 705	6 147 690
Доля ликвидации по инициативе ИФНС от общего числа ликвидаций, %	72,17	73,47	74,57	75,34	75,64
Примечание – Рассчитано автором по: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.02.2024).					

«Суды в 2019 году признали банкротами 68 980 российских граждан, включая индивидуальных предпринимателей, что на 56,8 % больше, чем годом ранее, следует из сообщений, арбитражных управляющих в „Федресурсе“, сообщает Единый федеральный реестр сведений о банкротстве»[1]. Так, число зарегистрированных юридических лиц имеет тенденцию к снижению.

Самый высокий показатель зарегистрированных предприятий был отмечен в 2018 г. – 4 371 335 ед., в 2022 г. показатель снизился на 1 097 050 ед. и составил 3 274 285 ед., что говорит о снижении активности создания новых предприятий, вызванном отчасти и пандемийным снижением активности граждан.

А тенденция превышения количества снятых с учета предприятий над числом зарегистрированных юридических лиц только прогрессирует (рисунок 34).

[1] Банкротства граждан – статистика Федресурса за 2019 год. – URL: https://fedresurs.ru/news/390d0bea-3b00-4512-87a9-5d23fcabfb59 (дата обращения: 19.09.2023).



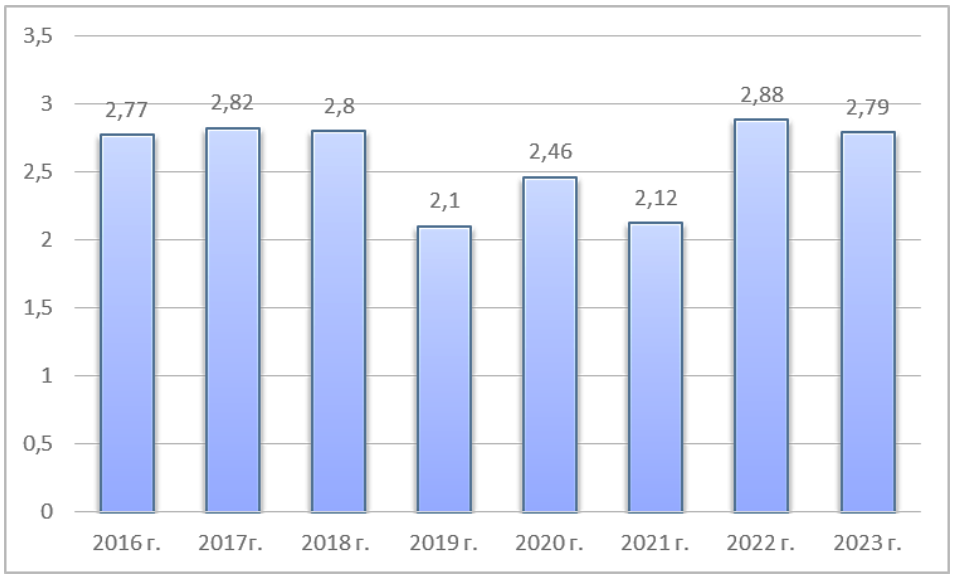
Примечание – Рассчитано автором по: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.02.2024).

Рисунок 34 – Динамика количества поставленных и снятых с налогового учета юридических лиц за 2018–2022 гг.

Так, с 2018 по 2022 г. увеличение произошло на 2 272 183 ед. и составило 8 127 458 ед. Интересно отметить, что большая часть снятий с учета юридических лиц происходит по инициативе налоговых органов в судебном или досудебном порядке через принудительную ликвидацию предприятия (ст. 21.1 Федерального закона от 28 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» об исключении компаний из ЕГРЮЛ по решению ИФНС, ст. 61 ГК РФ) в связи с неоднократными правонарушениями, допущенными компаниями. Она составляет примерно 75 % на протяжении исследуемого периода от общего количества ликвидированных предприятий (в 2018 г. общее количество снятых с учета предприятий составило 5 855 275 ед., из них по инициативе ИФНС 4 225 966 ед., а в 2022 г. общее количество снятых с учета составило 8 127 458 ед.[1], из них ИФНС ликвидировали 6 147 690 ед.). Данный факт дает возможность полагать, что предприятиям выгодно осознанно нарушать законы и самим не платить за процесс ликвидации юридического лица, тем самым подтверждается мысль специалистов о теневом менталитете русских предпринимателей, одной из причин которого является сложность налогового администрирования.

[1] Федеральная служба государственной статистики. – URL: https://rosstat.gov.ru (дата обращения: 17.03.2024).

Все перечисленные факторы повлияли на высокую востребованность в консультациях по налогам, что подтверждает стабильность показателей выручки данного экономического направления. На рисунке 35 представлена выручка крупнейших консалтинговых фирм по данным рейтингового агентства «Эксперт РА».



Примечание – Рассчитано автором по: Raex: rating review. – URL: https://raex-rr.com/ (дата обращения: 02.06.2024).

Рисунок 35 – Выручка налогового консалтинга (необязательного аудита) от рейтингового агентства «Эксперт РА», 2016–2023 гг., тыс. руб.

На протяжении анализируемого периода показатели выручки стабильны, отклонения несущественны. Самые высокие ее уровни зафиксированы в 2016, 2017, 2018 гг. Это связано, по мнению специалистов, с усилением направлений налогового администрирования и началом развития цифровой экономики. Предпринимателям было необходимо разобраться с нововведениями, касающимися цифровизации, налогового администрирования, влияния санкций на бизнес и прочими изменениями, например, увеличением ставок по НДС. Так, в 2016 г. показатели объема выручки – 2,77 млрд руб., а в 2017 г. выручка уже 2,82 млрд руб., что свидетельствует об увеличении на 5 % в сравнении с предыдущим годом.

В 2018 г. произошло незначительное уменьшение выручки – на 2 %, оно составило 2,8 млрд руб. Самый низкий показатель выручки в 2019 г. говорит о возможной стабилизации в сфере налоговой системы и налогового администрирования.

В 2019 г. выручка снизилась достаточно, но некритично и составила 2,1 млрд руб., снижение составило 7 %. В 2020 г. рост выручки произошел на 3,5 %, и она составила 2,46 млрд руб. Это связано с глобальными негативными изменениями в экономике, вызванными коронавирусной инфекцией, спровоцировавшими необходимость удаленной работы и вынужденные меры ограничения бизнес-процессов. А в 2021 г. выручка налогового консалтинга незначительно снизилась по сравнению с 2020 г. – на 0,34 млрд руб. – и составила 2,117 млрд руб. Снижение выручки связано с негативными последствиями экономических санкций, но востребованность помощи и защиты от налоговых проверок возрастает, и это отметили и участники рэнкинга: «…для снятия излишнего административного давления и ограждения от налоговиков штатных работников клиентов активно заказывалось представительство в налоговых органах для сопровождения любых контактов»[1]. Также клиентов активно интересовал консалтинг «по снижению негативного влияния санкций и разработке антикризисных планов развития»[2]. В 2022 г. суммы выручки вернулись к показателям допандемийного периода, и рост на пять позиций и составил 2,88 млрд руб., а в 2023 г. имеет тенденцию к небольшому снижению выручки (на 3 % год к году) по причине: «Уход клиентов-иностранцев и неготовность лидеров отрасли к адекватному снижению расценок»[3].

Если рассматривать выручку налогового консалтинга среди прочих видов консалтинга по итогам 2023 г., представленных на рисунке 36, то налоговый консалтинг занимает 3-е место.

Самый высокий показатель у выручки аудиторского консалтинга: она составила 24 % от общей выручки консультационного сектора, или 29,52 млрд руб. Это связано с тем, что «клиенты продолжают привлекать аудиторов, несмотря на то, что изменились критерии (повысились пороги по доходам и активам).

---

[1] Ханферян В. В. Рэнкинг крупнейших российских аудиторских организаций и групп: итоги 2020 года // Аудитор. – 2021. – Т. 7, № 8. – С. 19.

[2] Там же.

[3] Ханферян В. В. Болезни отрицательного роста: рэнкинг аудиторских компаний и групп 2024 года // Raex: rating review. – URL: https:// https://raex-rr.com/b2b/audit/biggest_auditors_rating/2024/analytics/ (дата обращения: 02.06.2024).

Примечание – Рассчитано автором по: RAEX опубликовало новые рэнкинги проекта «Российский консалтинг» // Raex: rating review. – URL: https://raex-rr.com/news/press-reliz/consulting_2024/ (дата обращения: 02.06.2024).

Рисунок 36 – Распределение выручки фирм-консультантов – участников рэнкинга по итогам 2023 г.

Далее (2-е место), по объемам выручки традиционно идет IT-консалтинг, который составил 23 % – 28,7 млрд руб., так как главным сейчас является стремление предпринимателей к минимизации издержек за счет автоматизации своих бизнес-процессов в существующих негативных условиях ведения бизнеса. Стабильные показатели за исследуемый период держатся у налогового, финансового и юридического консалтинга (15 % – 18 млрд руб.), а также оценочного (8 % – 9,5 млрд руб.).

Среди факторов спроса на консалтинговые услуги выделяются влияние пандемии, экономические санкции, нестабильная геополитическая обстановка в мире, а также информирование клиента о введении государством мер поддержки пострадавших отраслей, а также льгот для малого бизнеса. Выручка в сфере налогового консалтинга имеет стабильные показатели с 2016 по 2021 г., анализ крупных фирм по объему выручки представлен в приложении Ж.

В приложении Ж видно, что с 2016 по 2020 г. менялись позиции на рынке среди фирм, оказывающих услуги налогового консалтинга; появились новые лидеры в списке по объемам выручки, а некоторые ушли с рынка, не выдержав конкуренции. Данный анализ выявил одну интересную деталь: большинство консалтинговых фирм расположено в Москве и Санкт-Петербурге. Все специалисты сосредо-

точены в центральной части России, а в регионах их не наблюдается. Приложение Ж позволяет констатировать, что только три фирмы из представленных десяти находятся не в Москве, а в 2019 и 2020 гг. лидирующие позиции заняли только московские фирмы, полностью вытеснив с рынка региональные компании. В 2023 г. рынок заняли совершенно другие компании в сравнении с 2016 г., что говорит о новых игроках данного бизнеса (старые лидеры исчезли или ушли вниз по показателям, остались на рынке только 3 из 8, ранее занимающих лидерские позиции, это: «Уральский союз», «Что делать» и «Налоги и финансовое право»). Список крупнейших налоговых консалтинговых групп по объему выручки за 2023г. представлен в таблице 11.

Таблица 11 – Список крупнейших налоговых консалтинговых групп по объему выручки за 2023 г.

Место	Группа компаний / компания	Местоположение	Выручка за 2023 г., тыс. руб.	Темпы роста выручки за год, %
1	Б1	Москва	19 056 431	–7,2
2	Кэпт, ГК	Москва	14 956 936	–6,0
3	Технологии доверия (ТеДо)	Москва	13 884 751	–19,9
4	Группа ДРТ	Москва	6 398 975	–27,5
5	Юникон	Москва	4 825 339	–3,5
6	Финансовые и бухгалтерские консультанты (ФБК)	Москва	2 731 138	13,9
7	РУКОН	Москва	1 206 611	4,3
8	Мариллион группа	Москва	1 205 341	–3,0
Примечание – Рассчитано автором по: Список крупнейших аудиторских групп, 2024 год // Raex: rating review. – URL: https://raex-rr.com/b2b/audit/biggest_audit_groups/2024/ (дата обращения: 02.06.2024).				

Данные, приведенные в таблице 11, говорят о низкой конкуренции на рынке услуг и о существовании очень дорогих эксклюзивных консультантах, сосредоточенных в городе Москве – и они не всегда показывают высокий уровень профессионализма при выполнении своих обязанностей. Данные факты снижают доступность названных услуг для бизнеса и подтверждают все большую неорганизованность и непрофессионализм этого направления деятельности.

С начала II квартала 2020 г. и по сей день наблюдается серьезное торможение экономики всего мира в условиях пандемии и глобальных геополитических обострений, экономика введена в стадию стагнации – главной задачей предпринимателей стало сохранение бизнеса путем максимального сокращения своих затрат с использованием удаленной работы.

Бизнесу нужны профессиональные услуги быстро, удаленно и дешево. Актуальность в штатных специалистах, отвечающих за ведение учета на предприятиях, снизилась. Увеличился спрос на аутсорсеров-профессионалов, выступающих как налоговые риск-менеджеры.

Вырос интерес к разъяснению новых законов вовремя коронавируса и оценке налоговых рисков, изменилось мышление предпринимателей. Это же мнение подтверждает Генеральный директор АО «БДО Юникон» Владислав Погуляев: «Пандемия ускорила процессы и усилила тенденции, которые и так уже начали происходить в мировой и российской экономике. В последние годы развивается цифровизация все больших областей деятельности, онлайн-сервисы, онлайн-образование, компьютерный контроль – и сейчас они получили большую популярность. <…> В режиме пандемии многие компании осознали, как важно иметь быструю отработанную систему управления рисками в кризисной ситуации удаленно. Бизнесу потребуются совершенно новые механизмы, которые бы моментально решали проблему, желательно удаленно и недорого. Помочь может только грамотная и опытная команда профессионалов»[1].

В существующих условиях, подводя итог сказанному, налоговый аспект деятельности немаловажно влияет на стабильное состояние фирмы и возможность достижения ею поставленных стратегических задач. Таким образом, принятие решений, содействующих уменьшению налоговых рисков, является важной новой функцией управления организацией. Автором диссертационного исследования проведен анализ объемов поступлений налогов в бюджет, в результате которого выясни-

[1] Погуляев В. Аудит переходит на цифру. Как будут работать аудиторские компании вовремя и после пандемии // Коммерсантъ. – URL: https://www.kommersant.ru/doc/4372131 (дата обращения: 20.06.2023).

лось, что из-за допускаемых налогоплательщиками нарушений происходит возникновение налоговых рисков как у государства, так и у предприятий. Были проанализированы доначисления в результате налоговых проверок, и доказана высокая эффективность выездных налоговых проверок в сравнении с камеральными. Проведена оценка тенденции количества выездных и камеральных проверок, которая показала резкий спад выездных на фоне роста камеральных. Такая зависимость обусловлена реализацией новых процедур налогового контроля, позволяющих более тщательно проводить превентивные мероприятия по возможности налогоплательщиков по уменьшению налоговой базы.

В следующем параграфе проведем оценку потребностей налогоплательщиков в управлении налоговыми рисками, обосновывая рациональность логических взаимосвязанных действий в рамках функционирования системы внутреннего налогового консалтинга как часть финансового контроля с целью снижения и выявления налоговых рисков хозяйствующего субъекта.

2.3 Оценка финансовых последствий реализации налогового риска хозяйствующих субъектов

В современных условиях геополитических преобразований экономики России, с одной стороны, и быстро меняющегося налогового законодательства – с другой, у предприятий возникают незапланированные налоговые риски, ведущие к возникновению правонарушений путем доначисления штрафов, пеней, неустоек, которые, в свою очередь, могут привести к убытку или банкротству предприятия. В таких условиях руководством должны быть предприняты меры в рамках организованной системы риск-менеджмента[1]. Указанная схема процесса носит обобщен-

[1] Акулич В. Г., Мисинева И. А. Проблемы внедрения электронного документооборота в деятельность органов государственной власти // Финансовая экономика. – 2021. – № 1. – С. 15.

ный характер и может быть применена любым предприятием вне зависимости от его масштаба и сферы финансово-хозяйственной деятельности. Однако выбор инструментария на каждом из этапов указанного процесса будет зависеть от специфики деятельности предприятия[1].

Чтобы выявить острую потребность в управлении налоговыми рисками предприятий, проанализируем доначисленные налоги и штрафные санкции, выявленные в ходе проверок предприятий налоговыми органами. Для оценки основных тенденций доначислений налоговых платежей в результате налоговых проверок обратимся к данным приложения И. Максимальные показатели доначислений присущи 2016 г., это объяснимо тем фактом, что в этот период еще не внедрили государственные электронные программы контроля за налогоплательщиками. В своих трудах И. А. Шалаев, О. И. Кожанчиков, В. М. Лебедев, Н. Ю. Кожанчикова отмечают, что новые методы контроля государства внедрили с 2017 г.[2], поэтому цифры по доначислениям идут на снижение за весь исследуемый период. В 2016 г. всего доначислено в результате проверок 199 384 тыс. руб. – это самый высокий показатель за исследуемый период 2016–2022 гг.

Снижение показателей начинается с 2017 г. и прекращается в 2021 г. Так, показатель в 2019 г. составил 408 812 тыс. руб., и это почти в 5 раз меньше, чем в 2016 г. Это является последствием моратория государства на вынесение решений о выездных налоговых проверках во время пандемии COVID-19[3]. Показатели доначислений по итогам камеральных проверок начали активно расти в 2021 г. и составили в общем 50 079 тыс. руб., темп роста – 26 % в сравнении с 2020 г. Такой

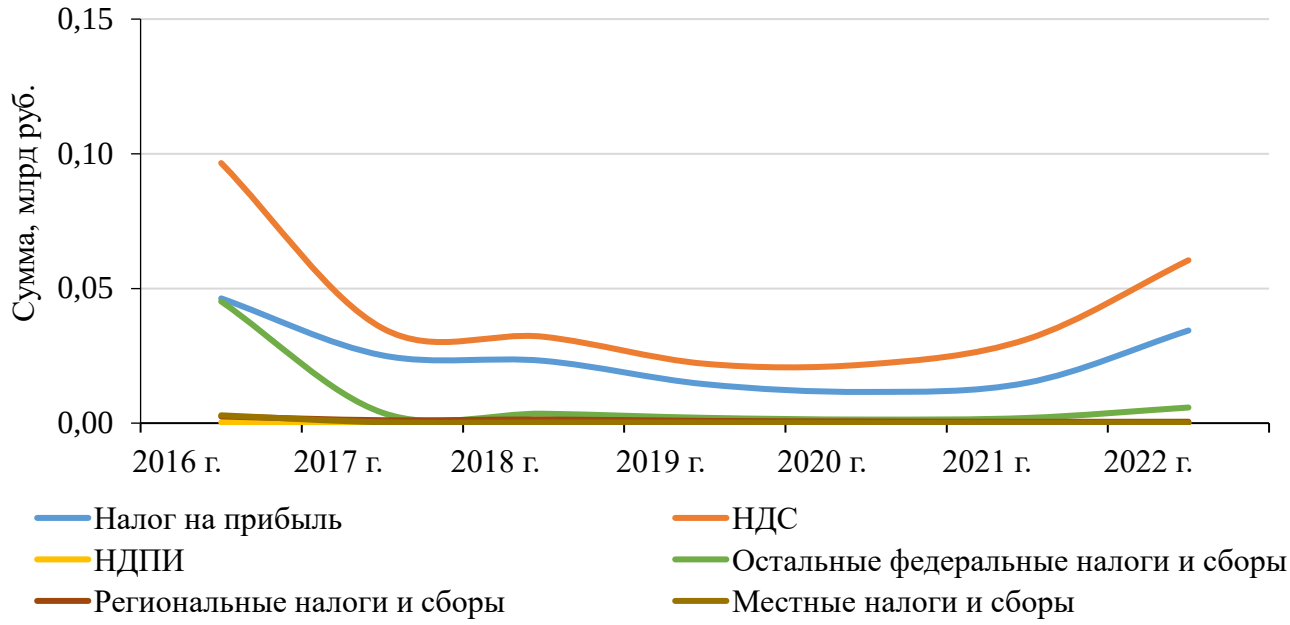
---

[1] Сафонова М. Ф. Развитие теории и методологии внутреннего налогового контроля и аудита как элемента экономической безопасности организации // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 1. – С. 227.

[2] Шалаев И. А., Кожанчиков О. И., Лебедев В. М. Инновационный механизм казначейского контроля в финансово-бюджетной системе // Экономика и предпринимательство. – 2020. – № 3(116). – С. 248–259; Шалаев И. А., Кожанчиков О. И. Анализ современного состояния налоговых поступлений и учета налогоплательщиков в регионе в условиях цифровой трансформации экономической деятельности // Финансовый менеджмент. – 2023. – № 2. – С. 78–92; Шалаев И. А., Кожанчиков О. И., Кожанчикова Н. Ю. Понятийный аппарат и практика оценки и контроля налоговых рисков субъектов предпринимательства в условиях изменчивости налоговой среды // Экономическая среда. – 2024. – Т. 13, № 1. – С. 103–121.

[3] Федеральная служба по финансовому мониторингу. – URL: https://www.fedsfm.ru (дата обращения: 17.03.2024).

рост связан с прекращением мер (моратория на проверки предприятий), которые были введены до 30 июня 2020 г., а после этого срока данный мораторий правительством не продлевался. Уже в 2021 г. ситуация стала налаживаться, усовершенствовались системы цифрового налогового контроля, и налоговики полноценно вернулись к своим обязанностям, выявив большое количество нарушений, допущенных налогоплательщиками в кризисный период (рисунок 37).



Примечание – Рассчитано автором по: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.02.2024).

Рисунок 37 – Суммы доначисленных налоговых платежей обществ и ИП в результате камеральных и выездных налоговых проверок в разрезе отдельных налогов в 2016–2022 гг.

Это подтверждается и на практике, очень высокие показатели доначислений, но все же не достигшие рекорда 2016 г., выявлены в 2022 г. – 103 065 тыс. руб., темп роста составил 51 % в сравнении с 2021 г. Данный анализ показал еще и следующее: самые значительные нарушения выявляются у таких налогов, как НДС – первое место, на втором месте налог на прибыль, на третьем – местные и региональные налоги, НДПИ. Так, доля нарушений в 2016 г. и в 2022 г. по НДС больше всех из рассмотренных налогов и больше, чем по налогу на прибыль примерно во всем исследуемом периоде – в два раза.

Максимальные показатели 2016 г. (96 549 426 тыс. руб.) – по НДС, а потом снижение в выявлении нарушений за исследуемый период: в 2017 г. снижение – на 63 % (35 235 500 тыс. руб.), в 2018 г. – на 10 % (32 065 601 тыс. руб.), в 2019 г. – на 45 % (22 044 642 тыс. руб.). При этом 2020 и 2021 гг. выпадают из анализа (причина – введение государством ограничений по проверкам), и снижение составило всего 1 % – 21 787 058 тыс. руб., а в 2022 г. наблюдался рекордный рост на 60 % (60 459 260 тыс. руб.).

С 2017 по 2019 г. намечается тенденция снижения числа нарушений по НДС; снижение составило примерно 100 %. Это дает возможность предполагать, что разработанная государством система контроля, а именно применение программы АСК НДС-2, помогает налогоплательщикам допускать уже меньше ошибок, чтобы они не выявлялись при выездных, камеральных проверках налоговиками. А вот налог на прибыль имеет стабильные цифры по наличию нарушений – причина может быть в отсутствии такого контроля государства, как по НДС. По мнению автора, наибольшее количество недоработок и недопонимание возникают в связи с двумя основными налогами: налогом на прибыль и НДС. Причины этих проблем в следующем: по НДС – сложность в трактовке понятий налогооблагаемой базы и применения вычетов, а следствие – сложность в понимании для пользователей главы 21 НК РФ[1]. По налогу на прибыль в качестве проблемы следует отметить большой объем материала главы 25 НК РФ и, как следствие, невозможность однозначного восприятия в трактовке исчисления[2]. Для полного анализа ситуации разберем отдельно штрафы, доначисленные по результатам налоговых проверок (приложения И, К).

Анализ штрафных санкций за исследуемый период (2016–2022 гг.) показал такие же тенденции, что и анализ доначисленных налогов (приложение И). В 2016 г. был самый значительный объем налоговых доначислений –

[1] Кожанчиков О. И., Шалаев И. А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования и направления его развития // Среднерусский вестник общественных наук. – 2023. – Т. 18, № 1. – С. 159 – 178.

[2] Новоселов К. В. Применение концепции «мягкой силы» в налогообложении криптовалют // Экономика. Налоги. Право. – 2020. – Т. 13, № 6. – С. 144.

205 996 923 тыс. руб., минимальный приходился на 2020 г. – 21 222 178 тыс. руб. Максимальное значение после 2016 г. пришлось на 2022 г. и составило 61 347 04 тыс. руб. Но штрафов с 2016 по 2019 г. начислено больше, чем налогов по результатам налоговых проверок, что подтверждает мнение о значительном количестве нарушений налогового законодательства в эти годы по причине отсутствия электронных программ контроля со стороны государства и многочисленных коррупционных рисков[1]. С 2019 по 2021 г. доначисленных штрафов становится меньше, чем доначисленных налогов, примерно в половину. Так, в 2016 г. – 7 506 147 тыс. руб., в 2019 г. – 1 204 498 тыс. руб., а в 2021 г. – 3 295 687 тыс. руб. Уменьшение с 2019 г. по сравнению с 2018 г. составило 62,53 %, а увеличение в 2021 г. по сравнению с 2019 г. составило 306 % (приложение К). Эти явления связаны с усовершенствованием контроля государства и введением цифровой экономики[2], а также выходом экономики из кризиса.

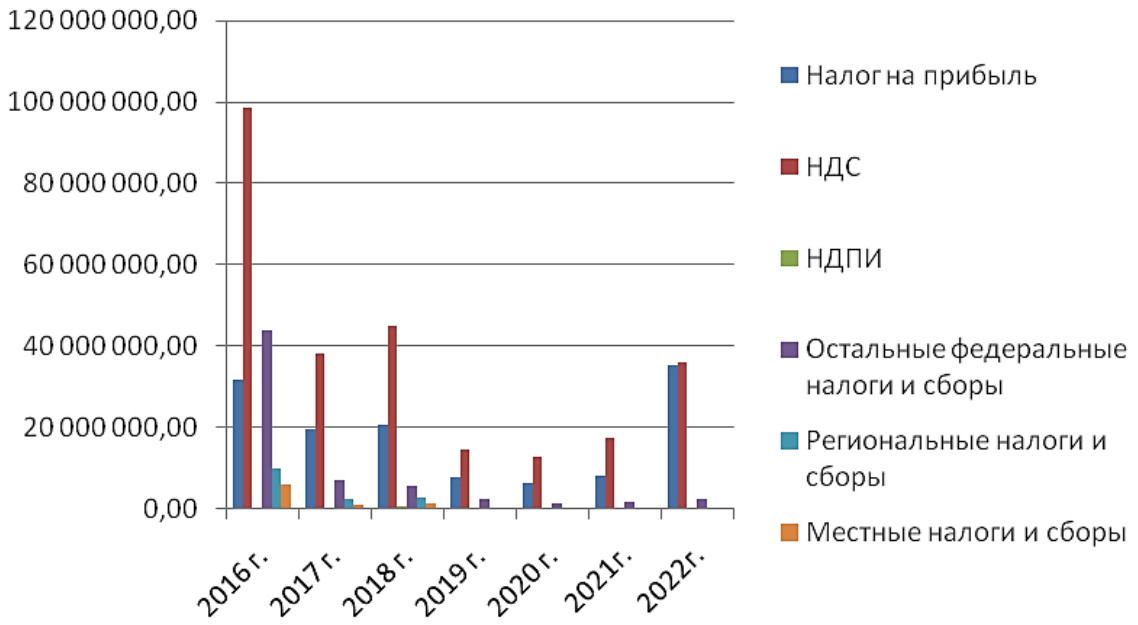
Анализ соотношения штрафов в разрезе налогов показал аналогичную тенденцию, что и доначисленные налоги по результатам проверок: на первом месте – НДС, потом идет налог на прибыль и местные налоги (рисунок 38).

Анализ остальных налогов и штрафов показывает незначительные суммы начислений по результатам налоговых проверок (рисунок 39). Это говорит о том, что, во-первых, по этим налогам создан доступный порядок исчисления и порядок контроля, во-вторых, эти налоги малочисленны.

---

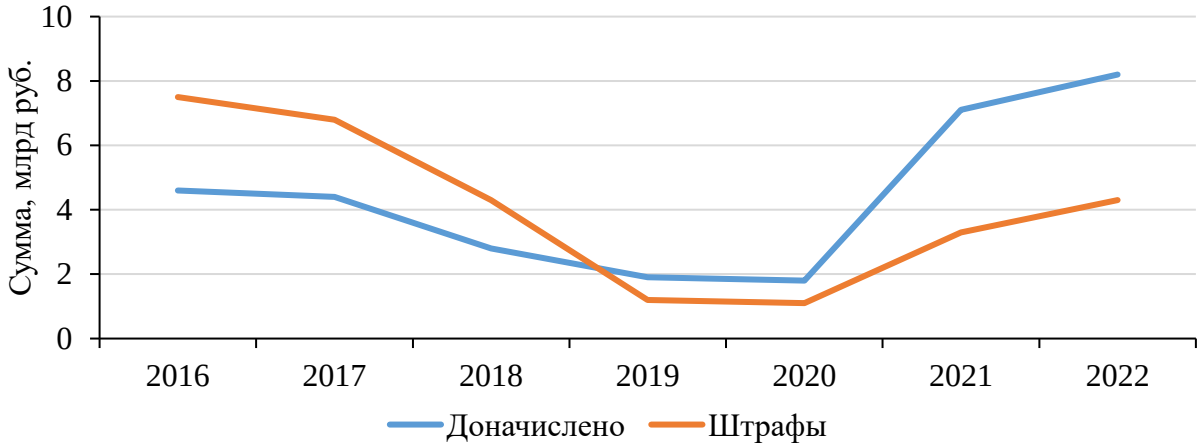
[1] Новоселов К. В. Профилактика коррупционных рисков в системе обеспечения экономической безопасности бюджетно-налоговых отношений // Инновационное развитие экономики. – 2020. – № 6 (60). – С. 335.

[2] Новоселов К. В. Цифровизация налогового администрирования в современных экономических условиях // Контрольно-надзорная деятельность налоговых органов в условиях развития цифровой экономики: материалы науч.-практ. конф. (Нижний Новгород, 3 июня 2020 г.). – Н. Новгород: Приволжский институт повышения квалификации ФНС, 2020. – С. 216; Новоселов К. В. Об актуальных изменениях в порядке исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, действующих и принятых в 2022 г. // Налоговая политика и практика. – 2022. – № 11(239). – С. 10–14.



Примечание – Рассчитано автором по: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.02.2024).

Рисунок 38 – Анализ штрафных санкций, начисленных по итогам налоговых проверок, в разрезе отдельных налогов за 2016–2022 гг., млрд руб.



Примечание – Рассчитано автором по: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.02.2024).

Рисунок 39 – Показатели доначисленных налогов и штрафов в результате налоговых выездных и камеральных проверок 2016–2022 гг.

Так, НДПИ имеет очень незначительные и стабильные на протяжении 2016–2018 гг. значения по штрафам – примерно 300 000 тыс. руб.; в 2019 г. самое низкое значение (55 924 тыс. руб.), а в 2022 г. оно стало расти и составило уже 61 578 тыс. руб.

Суммы штрафов по НДС самые крупные из всех анализируемых налогов за исследуемый период. За представленные годы штрафы за нарушения выше доначисленных налогов по результатам налоговых проверок. Так, в 2016 г. штрафы составили 205 996 тыс. руб., а начисления налогов – 199 383 723 тыс. руб.; в 2017 г. – 93 633 012 и 67 004 766; в 2018 г. – 90 893 889 и 62 120 069 тыс. руб. соответственно. В 2019 г. произошло сокращение штрафов (26 321 852 тыс. руб. штрафов, налогов – 40 881 193 тыс. руб.), что подтверждает усовершенствование системы контроля по НДС, введенной с 2017 г., а также введенного государством моратория на проверки. Но в 2021–2022 гг. поступления пошли в рост, увеличение произошло именно по налогу на прибыль и НДС, а доначисления по этим налогам по результатам проверок превысили штрафы (примерно вдвое).

В 2021 г. штрафы составили 28 187 249 тыс. руб., налоги – 50 079 377 тыс. руб. Такая же картина в 2022 г.: штрафы – 61 347 804 тыс. руб., налоги – 103 065 291 тыс. руб. Это увеличение связано с тем, что после пандемийного застоя и снятия запрета на проверки административная работа по собиранию налогов возобновилась и дала свои положительные результаты. А штрафы по налогам уменьшились – это уже положительный результат упрощения процедур налогового администрирования (таблица 12). Так, доля от всех доходов бюджета сумм доначислений достигла наиболее высокого показателя в 2022 г. и составила 0,18 % (604 млрд руб.) НДС и 0,10 % (343 млрд руб.) налога на прибыль, это еще раз подтверждает выявленную ранее тенденцию – наличие большой доли правонарушений по итогам налоговых проверок именно по этим налогам.

В данном параграфе автором проанализированы доначисленные налоги и штрафные санкции, выявленные в ходе проверок предприятий налоговыми органами, чтобы определить острую потребность в управлении налоговыми рисками предприятий. По мнению автора, наибольшее количество недоработок и недопонимание возникают в связи с двумя основными налогами: налогом на прибыль и НДС. Для полного анализа ситуации разобраны отдельно штрафы, доначисленные по результатам налоговых проверок, что показало, что штрафы за нарушения выше доначисленных налогов.

Таблица 12 – Динамика размера доначисленных сумм по результатам проверок в разрезе поступлений налогов в консолидированный бюджет 2020–2022 гг. в млрд руб.

Вид налога	2020 г.			2021 г.			2022 г.		
	Поступления, млрд руб.	Доначисленная сумма по результатам проверок, млрд руб.	Доля в доходах бюджета сумм доначислений, %	Поступления, млрд руб.	Доначисленная сумма по результатам проверок, млрд руб.	Доля в доходах бюджета сумм доначислений, %	Поступления, млрд руб.	Доначисленная сумма по результатам проверок, млрд руб.	Доля в доходах бюджета сумм доначислений, %
НДС	4 269	218	0,08	8 297	312	0,08	6 489	604	0,18
Налог на прибыль	4 018	115	0,04	4 529	150	0,04	6 356	343	0,10
НДПИ	4 142	15	0,01	8 297	36	0,01	10 971	82	0,02
НДФЛ	9 139		0,00	6 803		0,00			0,00
Имущественные налоги	1 230	23	0,01	1 227	16	0,00	1632	14	0,00
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ	1 833	0	0,00	–274	0	0,00	3785	0,00	0,00
Всего	274 280	36 676	0,14	375 900	50 079	0,14	333 497	103 065	0,31

Примечание – Рассчитано автором по: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 02.02.2024).

Применение штрафных санкций говорит о наличии у государства рисков, связанных с недополучением налоговых платежей, а также о реализации рисков у налогоплательщиков, повлекших за собой дополнительные расходы в виде уплаты штрафов. Сегодня, по мнению ученых, остро стоит задача сокращения налоговых рисков как государства, так и налогоплательщиков. Одним из инструментов на пути минимизации налогового риска и его предотвращения является налоговый консалтинг, который должен привести к гармонизации отношений государства и предпринимателей, но в специальной литературе недостаточно полно раскрыты инструменты и методы этого направления консалтинга по той причине, что он является достаточно молодым направлением, а также из-за постоянной изменчивости налогового законодательства. Поэтому следующая глава будет посвящена применяемым методам и моделям налогового консалтинга, помогающим выявлять налоговый риск и управлять им.

3 Развитие налогового консалтинга в системе корпоративного налогового контроля и совершенствование подходов к проведению инициативных налоговых проверок

3.1 Эффективность налогового консалтинга в системе корпоративного налогового контроля и методы ее оценки

Налоговый консалтинг является частью финансового консалтинга в целом, так как налоги оказывают влияние на финансовые показатели деятельности хозяйствующих субъектов через прибыль, выручку, фонд оплаты труда, имущество. Основным показателем оценки качества консультационных услуг, по мнению ученых, является прирост валовой прибыли клиента. Но в то же время оценка зависит и от того, какое именно направление деятельности предприятие пытается изменить.

Эффективность финансовой услуги можно определить по положительной динамике отдельных финансовых показателей получателя услуги. Среди этих показателей отмечают:

– «рост стоимости бизнеса, стоимости капитала компании-производителя;

– удельный вес добавленной стоимости, определяемой как разность между выручкой от реализации товаров и услуг и материальными затратами, в выручке от реализации товаров и услуг;

– рентабельность добавленной стоимости (отношение прибыли к созданной организацией добавленной стоимости);

– темпы накопления добавленной стоимости;

– спред эффективности – разница между рентабельностью инвестированного капитала и средневзвешенной стоимостью капитала»[1].

[1] Колпакова Г. М., Евдокимова Ю. В. Сущность и особенности финансовой услуги в информационном обществе // Вестник МГПУ. – 2019. – № 1(19). – С. 40–41.

Финансовая услуга оценивается потребителями по следующим критериям:

– качество услуги;

– цена услуги и ее соответствие качеству;

– уровень обслуживания (сервис);

– рентабельность финансовой услуги, определяемой как отношение дохода потребителя от финансовой услуги к ее рыночной стоимости;

– срок окупаемости финансовой услуги.

«Особое значение для потребителя имеет цена финансовой услуги, которая определяет цену привлекаемых финансовых ресурсов. В свою очередь, цена финансовых ресурсов является основным элементом средневзвешенной цены капитала, оптимизация которой является индикатором роста стоимости компании-потребителя. Единая конечная цель производителя и потребителя – рост стоимости компании – обеспечивает диалектическое единство двух противоположностей финансовой ценности – ценности производителя и ценности потребителя. Вот это диалектическое единство и является сущностью финансовой услуги на методологическом уровне»[1].

Сложности текущей ситуации, связанные с пандемией и необходимостью в этой связи работы в удаленном формате, а также бурное развитие цифровых технологий, спровоцировали реализацию налогового консалтинга в форме IT-проекта. Ярким примером такого консалтинга является реализация договоров аутсорсинга и аутстаффинга. Поэтому если оценивать экономическую эффективность IT-проекта, то она «характеризуется отношением результата (экономии), который образуется в экономике за счет совершенствования системы управления при использовании в контуре управления IT-проектов, ко всем единовременным затратам, вызвавшим этот результат»[2].

В рамках проведенных финансовых исследований в области оценки эффективности налогового консалтинга автором исследованы научные позиции некото-

---

[1] Колпакова Г. М., Евдокимова Ю. В. Сущность и особенности финансовой услуги в информационном обществе // Вестник МГПУ. – 2019. – № 1(19). – С. 41.

[2] Там же.

рых ученых, предлагающих следующие критерии оценки результатов налогового консалтинга (таблица 13).

Таблица 13 – Направления налогового консалтинга и методы оценки его эффективности

Направление	Метод воздействия	Метод оценки результата
Оптимизация процессов управления финансами	Создание систем учета: бухгалтерский, налоговый, управленческий	Оценка сроков оформления документов, отсутствие штрафов, невыясненных платежей, своевременность сдачи отчетов и документов в соответствующие органы, эффективность организации учета
Оптимизация финансового состояния	Поиск проблемных статей неэффективных затрат, сопоставление доходов и расходов	Анализ финансовых документов, налоговых деклараций, выявление статей экономии, размеров средств, имеющихся в распоряжении предприятия
Контроль капитала предприятия	Анализ соотношений собственных и заемных средств предприятия	Оценка ликвидности, достаточности капитала, кредиторской, дебиторской задолженности, платежеспособности
Разработка и оценка проектов и инвестиционных программ	Оценка стоимости и эффективности различных источников финансирования (собственных, заемных)	Оценка стоимости привлечения различных ресурсов с целью выбора оптимального варианта финансирования
Примечание – Составлено автором по: Экзарян Л. В. Методы оценки результатов экономического консалтинга // Скиф. Вопросы студенческой науки. – 2019. – № 6(34). – С. 147.		

Для определения эффективности оказания услуг налогового консалтинга специалисты предлагают рассчитать прибыль или убыток эффекта внедрения по «формуле

$$К_{эф} = \Delta P_{rI}/K \times 100\ \%, \quad (4)$$

где i – период, установленный для выполнения проекта; $К_{эф}$ – коэффициент эффективности консультационного проекта ($К_{эф} < 100\ \%$ – проект убыточен; $К_{эф} > 100\ \%$ – проект приносит дополнительную прибыль в периоде i; $К_{эф} = 100\ \%$ – проект не приносит дополнительную прибыль, клиент возвращает только потраченные сред-

ства на консалтинг); K – инвестиции в консалтинг; ΔP_{rI} – прибыль до проведения налогового консалтинга минус прибыль после консалтинга»[1].

Перед тем как оценивать эффективность разработанных консультантом мероприятий, необходимо рассчитать налоговые риски[2].

Вероятностные показатели оценки рисков налоговой оптимизации хозяйствующих субъектов представлены в таблице 14.

Таблица 14 – Вероятностные показатели оценки рисков налоговой оптимизации хозяйствующих субъектов

Формула	Значение показателя
$X_i = N_i - O_i$, где X_i – изменение суммы налога; N_i – сумма налога до оптимизации; O_i – сумма налога после изменения параметров налогообложения	Изменение суммы налоговых обязательств организации в результате изменения параметров налогообложения демонстрирует, насколько сократятся начисления по данному налогу в результате изменения совокупности параметров налогообложения
$\bar{X} = \Sigma (L_i \times (N_i - O_i))$, где $\bar{X}$ – величина средней экономии по результатам оптимизации; L_i – вероятность благоприятного исхода, отсутствие штрафных санкций; N_i – сумма налога до оптимизации; O_i – сумма налога после изменения параметров налогообложения	Средняя доходность изменения параметров налогообложения показывает величину средней экономии от правомерного изменения параметров налогообложения. Данная формула соответствует формуле математического ожидания
$\sigma_x = \sqrt{\Sigma (X_i - X) \times P_i}$, где σ_x – риск изменения параметров налогообложения; X_i – изменение суммы налоговых обязательств; X – величина средней экономии по налогу; P_i – вероятность неблагоприятного исхода (применения штрафа), оптимизация налоговых обязательств	При расчете риска изменения параметров налогообложения организации определяется показатель абсолютной колеблемости налогового риска, который рассчитывается как среднеквадратическое отклонение действительного снижения и суммы налоговых обязательств организации от ее наиболее ожидаемого значения средней доходности изменения параметров налогообложения
$\bar{V}_x = \sigma_x / X$, где $\bar{V}_x$ – коэффициент вариации; σ_x – риск изменения параметров налогообложения; X – величина средней экономии по налогу	Соотношение риска доходности изменения параметров налогообложения выражает показатель относительной колеблемости налогового риска, рассчитываемого как коэффициент вариации
Примечание – Составлено автором по: Дрожжина И. А. Анализ выявления и управления налоговыми рисками // Финансы и кредит. – 2010. – № 10(394). – С. 36.	

[1] Гриднева И. А. К вопросу о последствиях экономического консалтинга // Российское предпринимательство. – 2013. – № 2(224). – С. 104–105.

[2] Там же. – С. 102.

Автор предлагает эффективность от услуг налогового консалтинга оценивать следующим образом.

Рентабельность (соотношение «затраты – выгоды») определяется как отношение всех сумм предполагаемых штрафов или экономии затрат по проекту к сумме затрат на консультации, выраженное в процентах:

$$Р = Доходы / Затраты \times 100\ \%. \quad (5)$$

В свою очередь, рентабельность проекта на возмещение денег из бюджета рассчитывается как отношение полученных средств из бюджета к суммам затрат на услуги консультанта.

Рассмотрим пример консультации на возмещение денег из бюджета по экспортным операциям ООО «МеталлГрупп-Урал», ОКВЭД 46, 72, Торговля оптовая металлами (таблица 15).

Таблица 15 – Данные консультации налогового консалтинга ООО «МеталлГрупп-Урал» за 2022 г.

Наименование вида услуг	Перечень операций	Сумма расходов, руб.	Выгода, руб.
Онлайн-консультации налогового консалтинга	10 % от суммы возмещения средств из бюджета по экспортным операциям	85 000 × 10 % = = 8 500	76 500
Примечание – Составлено автором.			

Рассчитаем рентабельность:

Р = 76500 / 8500 × 100 % = 900 %.

Договор на возмещение денег из бюджета по экспортным операциям требует высоких профессиональных навыков, сумма возмещения по договору составила 85 000 руб., сумма расходов на проект составила 10 % от возврата, выгода – 76 500 руб. Рентабельность составила 900 %, что является высоким результатом.

Налоговый консалтинг является, по мнению Ю. И. Енина, А. А. Пилютик, Н. А. Подобед, инвестиционно-информационной технологией, инновационной

IT-технологией, так как реализуется зачастую через внедрение новой информационной разработки в онлайн-формате, позволяющей усовершенствовать систему работы предприятия и принести прибыль в будущем[1]. Так, согласно классификации информационных систем и технологий (таблицы 16 и 17), налоговая деятельность включена по классификационному признаку в область обслуживания предприятия и по степени охвата задач: в систему управления.

Таблица 16 – Классификация информационных систем в организации

Классификационный признак	Виды информационных систем
Уровень управления	Системы стратегического уровня
	Системы уровня управления
	Системы уровня знания
	Системы эксплуатационного уровня
Функциональная область	ИС маркетинга
	Производственная ИС
	ИС бухгалтерского учета
	ИС финансов
	ИС человеческих ресурсов
Примечание – Составлено автором по: Енин Ю. И., Пилютик А. А., Подобед Н. А. Инновационный менеджмент и маркетинг инноваций. – Минск: Право и экономика, 2017. – С. 109.	

Таблица 17 – Классификация информационных технологий

Классификационный признак	Виды информационных технологий
По способу реализации задач управления	Традиционные
	Новые информационные технологии
По степени охвата задач управления	Электронная обработка данных
	Автоматизация функций управления
	Поддержка принятия решений
	Электронный офис
	Экспертная поддержка

[1] Енин Ю. И., Пилютик А. А., Подобед Н. А. Инновационный менеджмент и маркетинг инноваций. – Минск: Право и экономика, 2017. – С. 93.

Продолжение таблицы 17

Классификационный признак	Виды информационных технологий
По классу реализуемых технологических операций	Работа с текстовым редактором
	Работа с табличным процессором
	Работа с СУБД
	Работа с графическими объектами
	Мультимедийные системы
	Гипертекстовые системы
По типу пользовательского интерфейса	Пакетные
	Диалоговые
	Сетевые
По способу построения сети	Локальные
	Многоуровневые
	Распределенные
По обслуживаемым предметным областям	Бухгалтерский учет
	Банковская деятельность
	Налоговая деятельность
	Страховая деятельность
	Другие
Примечание – Составлено автором по: Енин Ю. И., Пилютик А. А., Подобед Н. А. Инновационный менеджмент и маркетинг инноваций. – Минск: Право и экономика, 2017. – С. 109.	

Если исследовать налоговый консалтинг как инвестиционный проект, то Ю. И. Енин, А. А. Пилютик и Н. А. Подобед предлагают использовать следующие основные показатели эффективности инвестиционных проектов (таблица 18).

Пример расчета экономического эффекта от внедрения услуг налогового консалтинга удаленным специалистом-аутсорсером, выполняющим работу по налоговому учету на предприятии.

Цель онлайн-специалиста – сэкономить на налоговых штрафах, представленного предприятия (так как методика позволяет выявить правонарушения), законно увеличивать постоянные затраты обслуживающего предприятия, юридически нести ответственность за предоставление данных услуг, применять налоговые льготы и законно оптимизировать налоговые платежи клиента.

Таблица 18 – Основные показатели эффективности инвестиционных проектов

Показатель	Правило	Экономическая сущность
Чистый дисконтированный доход: ЧДД = Σ $(R_t – З_t) \times 1 / (1 + E)^t$ – К; $R_t – З_t = Пч_t – At$	Если ЧДД > 0, проект является выгодным. Если ЧДД < 0, проект невыгоден. Если ЧДД = 0, решение о реализации принимает инвестор	Используется для сопоставления инвестиционных затрат и будущих поступлений, отражает увеличение капитала компании
Внутренняя норма доходности: ВНД = *E*, при котором ЧДД = *f*(*E*) = О, или Σ $(R_t – З_t \times 1/(1 + E)^t – K = 0$	ВНД > НД – проект следует принимать. ВНД < НД – проект следует отвергнуть. ВНД = НД – проект ни прибыльный, ни убыточный	Данный критерий показывает максимально допустимый уровень расходов, которые могут быть ассоциированы с проектом
Индекс доходности (рентабельности): ИД = $1/K \times Σ(R_t – З_t) \times 1(1 + E)^t$	Если ИД > 1, проект эффективен. Если ИД < 1, проект неэффективен. Если ИД = 1, решение о реализации проекта принимает инвестор	Индекс рентабельности – показывает уровень дисконтированного чистого дохода на единицу дисконтированных инвестиционных затрат
Срок окупаемости – время, за которое поступления от производственной деятельности покроют затраты инвестиции $T_{ок}$ = К/$П_ч$, Эк = $П_ч$/К	Рассчитанный коэффициент эффективности капитальных вложений Эк сравнивают с отраслевой рентабельностью основного капитала	Статический срок окупаемости – время, за которое затраты окупаются поступлениями, т. е. срок, за который инвестор может вернуть вложенный капитал

Примечание – Составлено автором по: Енин Ю. И., Пилютик А. А., Подобед Н. А. Инновационный менеджмент и маркетинг инноваций. – Минск: Право и экономика, 2017. – С. 90.

R_t – результаты (все денежные притоки, выручка от реализации), достигаемые на t-м шаге расчета; $З_t$ – затраты (все денежные оттоки без учета капитальных вложений), осуществляемые на том же шаге; *T* – горизонт расчета (месяц, квартал, год); *E* – ставка дисконта; *K* – капитальные вложения, необходимые для внедрения новой техники и технологии; $П_{чt}$ – чистая прибыль; $А_t$ – амортизационные отчисления; НД – норма дисконта, рассчитывается как сумма ставки рефинансирования и прогнозного уровня инфляции; Эк – коэффициент эффективности капитальных вложений.

Основные функции и преимущества:

– доступность, непрерывность услуги;

– профессиональность ее оказания;

– снижение затрат.

Эффект от внедрения будет следующим:

– поможет сократить временные затраты организации;

– поможет сократить налоговые риски и штрафы;

– поможет перейти на упрощенную и автоматизированную систему работы с документами;

– поможет сократить риски потери работников, трудовых споров;

– поможет избежать рисков потери конфиденциальной информации, воровства;

– сократит расходы на содержание бухгалтерии (компьютерная техника, электричество, программное обеспечение).

Стоимость услуг аутсорсера налогового консалтинга в формате онлайн ООО «УралГидроКомплект» (ОКВЭД 45, 31 – Оптовая продажа автомобильных запчастей) представлена в таблице 19. Затраты на внедрение на год: 15 000 руб. × × 12 = 180 000 руб. + электронная отчетность за год 2 000 руб. = 182 000 руб.

Таблица 19 – Стоимость услуг онлайн-консультанта в процессе налогового консалтинга, 2022 г.

Наименование	Перечень операций	Сумма в месяц, руб.	Бухгалтер на месте, руб.	Экономия, руб.
Бухгалтер онлайн Тарифный план «Базис +» (количество операций до 150 шт.)	Загрузка банка, проверка банка – ежемесячно, расчет налогов: НДС – ежемесячно, прибыль – поквартально, ведение бухгалтерских и налоговых регистров, составление платежных поручений по налогам, подготовка комплекта бухгалтерской, налоговой отчетности и ее сдача, поездки к клиенту по инициативе консультанта – сбор первичных документов предприятия, бесплатные консультации, урегулирование проблем с органами без участия клиента, выезд в налоговую, заказ актов сверок с органами, ответы на требования и письма органов, проверка недостающих документов ежемесячно по счетам 60, 62, подшивка документов по папкам – ежеквартально, материальная ответственность за предоставленные услуги	15 000	30 000 + + 30 % налогов = = 39 000	24 000
Примечание – Составлено автором.				

Расчет экономического эффекта применения налогового консалтинга онлайн разберем на примере ООО «УралГидроКомплект» (таблица 20). Начали работу с января 2021 г., выручка этого предприятия увеличилась с этого периода за девять месяцев 2022 г. с 4 935 тыс. до 8 223 тыс. руб., разница составила 3 288 тыс. руб.

Таблица 20 – Показатели для расчета экономического эффекта налогового консалтинга онлайн ООО «УралГидроКомплект»

Показатель	Значение, тыс. руб.
Прирост выручки без НДС	3 288
Прирост себестоимости	2 741
Экономия на затратах, договор на аутсорсинге за год	286
Прирост прибыли	547
Налог на прибыль	109
Прибыль чистая	438
Примечание – Составлено автором.	

Себестоимость увеличилась на 2 741 тыс. руб. (с 4 189 до 6 930 тыс. руб.). Экономический эффект от внедрения онлайн-бухгалтерии выступает в виде чистой прибыли $П_ч$ по формуле

$$П_ч = П – НП, \quad (6)$$

где НП – налог на прибыль, равный П × 0,20 %.

НП = 547 × 0,20 = 109 тыс. руб.

$П_ч$ = 547 – 109 = 438 тыс. руб.

Оценка эффективности предложенных мероприятий. Рассчитываем срок окупаемости капитальных вложений. Капитальные вложения окупаются за счет притока прибыли и амортизации (амортизация не рассчитывалась):

$$ЧПФ = П_ч + А, \quad (7)$$

где А – амортизация; $П_ч$ – чистая прибыль.

ЧПФ = 438 + 0 = 438 тыс. руб.

Срок окупаемости:

$$Т = К / ЧПФ. \quad (8)$$

К = 182 / 438 = 0,4.

Приведем годовой прирост прибыли и амортизации к начальному периоду.

Чистый дисконтируемый финансовый поток (ЧДФП) рассчитывается по формуле

$$ЧДФП = (П_ч + А) \times L_t, \quad (9)$$

где L_t – коэффициент дисконтирования = 1/(1 + i)^t,

ЧДФП = 438 × 1 = 438 тыс. руб.

Здесь i – годовая ставка дисконтирования. Норма дисконта E берется из расчета ставки рефинансирования 97,5 % на 31 августа 2022 г. плюс 10,97 % (на 31 августа 2022 г.), ставка рисков и инфляция равна 108 %, или в квартал 27 %; t – номер года, результаты и затраты которого приводятся к расчетному.

L_t коэффициент дисконтирования в основном периоде = $1/(1 + 0{,}27)^0 = 1$;

L_t коэффициент дисконтирования в первом году = $1/(1 + 0{,}27)^1 = 0{,}65$;

L_t коэффициент дисконтирования во втором году = $1/(1 + 0{,}27)^2 = 0{,}39$;

L_t коэффициент дисконтирования в третьем году = $1/(1 + 0{,}27)^3 = 0{,}26$;

L_t коэффициент дисконтирования в четвертом году = $1/(1 + 0{,}27)^4 = 0{,}19$;

L_t коэффициент дисконтирования в пятом году = $1/(1 + 0{,}27)^5 = 0{,}16$;

L_t коэффициент дисконтирования в шестом году = $1/(1 + 0{,}27)^6 = 0{,}13$.

Чистый финансовый поток в квартал: 438 / 4 = 109,5 тыс. руб.

Для оценки эффективности внедрения предложенных мероприятий рассчитаем следующие показатели.

Чистый дисконтированный доход (ЧДД) рассчитывается при постоянной ставке дисконтирования на время реализации проекта.

$$ЧДД = \Sigma (S_n - C_n) \times 1/(1 + i)^n, \quad (10)$$

где S_n – доходы на n-м шаге расчета; C_n – затраты на n-м шаге расчета; i – ставка (норма) дисконта;

ВНД (доход от внедрения) находится из решения уравнения:

$$\Sigma(S_n - C_n)/(1 + i)\ n = К, \quad (11)$$

где $i = 0$; S_n – доходы на n-м шаге расчета; C_n – затраты на n-м шаге расчета; N – горизонт расчета (планирования, реализации и эксплуатации проекта); i – ставка (норма) дисконта; К – дисконтированные капитальные вложения.

В таблице 21 представлен расчет эффективности применения налогового онлайн-консультанта.

Таблица 21 – Расчет эффективности внедрения услуги налогового консультанта онлайн

Показатель	2021				2022		
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.
Сумма вложений, тыс. руб.	45	45	45	47	45	45	45
Чистый финансовый поток, тыс. руб.	109,5	109,5	109,5	109,5	109,5	109,5	109,5
Коэффициент дисконтирования	1	0,65	0,39	0,26	0,19	0,16	0,13
Чистый дисконтированный финансовый поток, тыс. руб.	–	71,17	42,70	28,47	20,80	17,52	14,23
Экономический эффект нарастающим итогом	−109,5	−38,33	−4,37	24,10	44,90	62,42	76,65
Итого ЧДД	76,65						
Срок окупаемости	0,4						
ВНД, %	74,95						
Примечание – Составлено автором.							

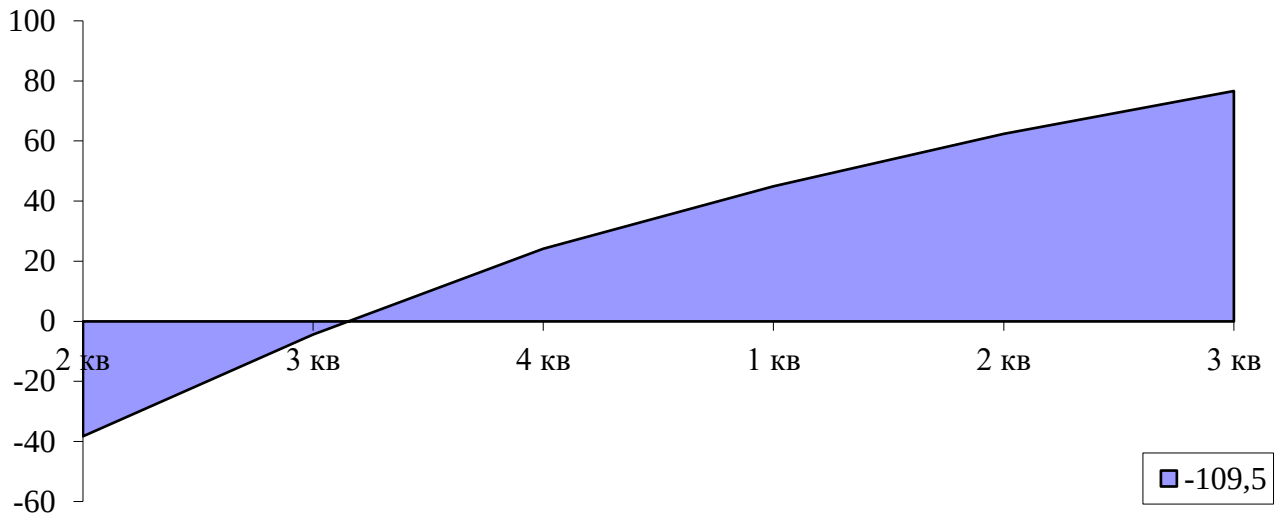
Из таблицы 21 видно, что ЧДД проекта равен 76,65 млн руб. – это является высоким показателем, так как при значении больше нуля проект эффективен.

Рентабельность определяется как отношение всей суммы дисконтированных доходов к сумме дисконтированных инвестиционных затрат К, выраженное в процентах:

$$PI = \text{ЧДД} / \text{К} \times 100\ \%. \quad (12)$$

$PI = 76{,}65 / 109{,}05 \times 100 = 70{,}29\ \%.$

Из таблицы видно, что затраты окупятся в IV квартале 2021 г. Для наглядности представим график (рисунок 40).



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 40 – Анализ экономического эффекта налогового консалтинга онлайн нарастающим итогом

Индекс рентабельности данного проекта составил 70,29 %, а внутренняя норма доходности составила 74,95 %, и это высокие показатели. Анализ показал, что применение данной услуги позволит снизить затраты фирмы, а также налоговые риски предприятия, так как услуги оказывает команда профессионалов, позволит окупить расходы на ее внедрение и положительно повлияет на повышение эффективности предприятия.

Вопрос эффективности консалтинга предполагает также превышение экономии на налогах и штрафных санкциях над стоимостью консалтинговых услуг. Произведем эту оценку эффективности консалтинга на примере конкретных налогоплательщиков. Клиент № 1 ООО «Диагностический центр».

Исходные данные:

ОКВЭД предприятия 71.20.5 «Технический осмотр автотранспортных средств».

Применяемый режим налогообложения – упрощенная система налогообложения, объект – «доходы минус расходы».

Проблема: налоговая инспекция приостановила операции по расчетному счету на сумму 61 401,92 руб. (приостановление на всю сумму недоимок, на пени частично), по акту сверки по налогам на текущую дату числятся следующие недоимки и пени:

– 40 508 руб. – минимальный налог по УСН за 2020 г. – налог за 2020 г. не уплачен, срок уплаты налога был до 31 марта 2021 г.;

– 4 264,06 руб. – начислены пени по единому налогу по УСН, так как налог за 2019 г. своевременно не уплачен;

– 14 982 руб. – страховые взносы в ПФР, не уплачены взносы за март 2021 г., срок уплаты был до 15 апреля 2021 г.;

– 628,71 руб. – начислены пени по страховым взносам в ПФР;

– 3 374,10 руб. – страховые взносы в ФФОМС, не уплачены взносы за март 2021 г., срок уплаты был до 15 апреля 2021 г.;

– 145,29 руб. – начислены пени по страховым взносам в ФФОМС;

– 2 564,41 руб. – пени по земельному налогу за 2020 г. (не платились авансы по налогу в течение 2020 г.).

Расчет отклонений налоговых показателей представлен ниже в таблице 22.

В результате проверки выяснено:

– нет кассового аппарата нового образца – по расчетному счету поступление платежей происходит преимущественно от физических лиц (оплата проходит только через терминал для платежных карт);

– авансовые отчеты отсутствуют (с марта по июль есть снятия на хозяйственные нужды на сумму 488 000 руб.);

– авансовые платежи по единому налогу по УСН за I и II квартал 2021 г. не уплачены (по предварительным расчетам консультанта должны заплатить 59 112 руб.);

– имеются недоимки и пени.

Вывод: налоговая база по декларации завышена (таблица 22) на 467 тыс. руб., доходы на УСН считаются кассовым методом – п. 2 ст. 273 гл. 25 НК РФ.

Таблица 22 – Данные выявленных ошибок в результате налогового консалтинга ООО «Диагностический центр» за 2020 г., тыс. руб.

Доходы			
По банку (кассовый метод)	Доходы по декларации	Разница	Вывод
3 583 264	4 050 838	467 574	Завышение базы, доходов больше показано – нет нарушения
Расходы			
По банку (кассовый метод)	Расходы по декларации	Разница	Вывод
3 425 264	3 856 900	431 636	Расходов показано больше, чем оплачено, завышение базы, нарушение ст. 120 гл. 16 НК РФ
Налоговая база по банку	Налоговая база по декларации	Вывод по банку налог к оплате	Вывод по декларации
158 000	193 938	35 833	40 508 налог больше по декларации
Налог 15 %	Налог 15 %	Завышение налога на 5 091	–
24 000	29 091	5 091	–
Налог 1 %	Налог 1 %	–	–
35 833	40 508	4 675	–
Прибыль после налогообложения	–	–	–
122 167	153 430	31 263	–
Примечание – Составлено автором.			

В соответствии с целями настоящей главы датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (кассовый метод) – оплата и есть доход. На расчетный счет поступило 3 583 тыс. руб., в декларации указано 4 051 тыс. руб. Налоговых нарушений в этом нет, но это невыгодно собственнику бизнеса.

Расходы – п. 3 ст. 273 гл. 25 НК РФ. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. В соответствии с целями настоящей главы оплатой товара (работ, услуг и (или) имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщика – приобретателя указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Статья 346.17 гл. 26.2 НК РФ. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, по мере реализации указанных товаров. Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты. Расходы, оплаченные по банку, составили 3 425 000 руб., в декларации – 3 856 900 руб. Эта сумма больше на 431 900 руб., таким образом выявлено нарушение ст. 120 гл. 16 НК РФ – занижение налоговой базы.

Налогооблагаемая база составила по банку 158 000 руб., по декларации 193 938 руб. По банку база получилась меньше на 35 938 руб., налог, соответственно, тоже меньше: по факту – 24 000 руб. по декларации – 29 091 руб. (разница – завышение суммы налога на 5 091 руб.). Сравниваем с минимальным налогом. Согласно ст. 346.18 гл. 26.2 НК РФ: минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. В нашем случае платится минимальный налог 1 % (40 508 руб.), так как налог с доходов минус расходы 15 % – меньше минималь-

ного и составил 29 091 руб. По нашим данным, налог минимальный составил 35 833 руб., по декларации – 40 508 руб., разница составила 4 675 руб.

По результатам проведенной проверки можно сделать следующие выводы: завышена сумма доходов и расходов, неверно исчислен единый налог по УСН. Выявленные отклонения грозят штрафными санкциями для налогоплательщика и необоснованным завышением размера налоговых обязательств. Необходимо оценить эффективность налоговой проверки ООО «Диагностический центр». Анализ показателей эффективности налогового консалтинга ООО «Диагностический центр» представлен в таблице 23.

Таблица 23 – Показатели эффективности налогового консалтинга ООО «Диагностический центр»

Выявленное правонарушение	Статья НК РФ	Расходы на консалтинговые услуги, руб.	Экономия налоговых платежей, руб.	Налоговые риски		Эффективность налоговой оптимизации, руб.	
				%	руб.	Рг + г < О	$К_{эф} = \frac{\Delta P_{rI}}{K} \times 100\ \%$
Завышение доходов 467 574 руб.	Нет	15 000	4 675	20	570 900 × × 20 % = = 144 180	15 000 + 144 180 < 4 675 – верно	$К_{эф}$ = 31 263 / / 15 000 × 100 % = = 208 %. $К_{эф}$ > 100 % – приносит прибыль
Завышение расходов 570 900 руб.	120, 273, 320						
Итого	–	15 000	4 675	–	144 180		

Это подтверждает и расчет эффективности консультирования. Рассчитав эффективность налоговой оптимизации по формуле Рг + г < О, видим, что 159 180 < 4 675 (уравнение верно). Таким образом, можно сделать вывод, что оптимизация является положительной, так как сумма налоговых рисков и затрат на оплату услуг консультанта меньше величины экономии на налогах по упрощенной системе и штрафных санкциях. По формуле (7) $К_{эф}$ равен 208 %, полученная прибыль от налогового консультирования в соотношении с затратами на консультантов больше 100 %. Это говорит о том, что проект эффективен.

Для полного анализа рассчитаем вероятностные показатели оценки рисков налоговой оптимизации (таблица 24). Если риски налоговой оптимизации высокие, по сравнению с полученной экономией, то оптимизацию проводить нецелесообразно.

Таблица 24 – Расчет рисков налоговой оптимизации ООО «Диагностический центр»

Формула	Расчет показателя
$X = \Sigma (L_i \times (N_i - O_i)$	4,4
$X_i = N_i - O_i$	7,1
$\sigma_x = \sqrt{\Sigma} (X_i - X) \times P_i$	3,5 %
$P_i = 1 - L$	6 %
$V_x = \sigma_x / X$	0,79
Примечание – Составлено автором.	

Изменение суммы налоговых обязательств организации в результате изменения параметров налогообложения составило 7,1 % и демонстрирует, насколько сократятся начисления по данному налогу в результате изменения совокупности параметров налогообложения.

При расчете риска изменения параметров налогообложения организации определяется показатель абсолютной колеблемости налогового риска, он составил 3,5 %. Данный показатель рассчитывается как среднеквадратическое отклонение действительного снижения суммы налоговых обязательств организации от ее наиболее ожидаемого значения средней доходности изменения параметров налогообложения.

Соотношение риска доходности изменения параметров налогообложения выражает показатель относительной колеблемости налогового риска, и он равен 0,79. Все расчеты вариантов налоговых рисков допустимы в данном случае, окупаемы и не принесут существенных рисков в будущем. Для оценки вероятности выездной налоговой проверки проведем анализ налоговой нагрузки анализируемого предприятия по методике Минфина РФ (таблица 25).

Таблица 25 – Данные для расчета налоговой нагрузки ООО «Диагностический центр» за 2021 и 2022 гг. по методике Минфина РФ, тыс. руб.

Наименование показателя	2021	2022	Темп роста 2019/2020, %
Выручка, тыс. руб.	3 583 264	2 640 099	73,68
Сумма всех уплаченных налоговых обязательств, тыс. руб.	465 193	353 035	465 193
Налоговая нагрузка, %	12,98	13,37	0,39
Нормы налоговой нагрузки по отраслям[1], %	3	3	–
Разница норм и факта	9,98	10,37	–
Примечание – Составлено автором.			

Показатель налоговой нагрузки составил в 2021 г. 12,98 %, а в 2022 г. – 13,37 %, наметился рост на 0,39 %, при том, что выручка снизалась на 73,68 %. Норма налоговой нагрузки, установленная приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10 мая 2012 г.)[2], по данному виду деятельности – ремонт автотранспортных средств – составляет 3 %. Сопоставляя фактические значения с нормативными, наблюдаем превышение в 2021 г. на 9,98 %, в 2022 г. на 10,37 %, что говорит о высокой налоговой нагрузке. Методика Министерства финансов РФ[3] не учитывает реальной нагрузки налогоплательщика, так как происходит сопоставление налоговых платежей с выручкой, а не с прибылью.

Для более объективной оценки влияния налогов на показатели предприятия воспользуемся методикой определения налоговой нагрузки А. Н. Медведева[4] (таблица 26).

[1] Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.05.2023).

[2] Там же.

[3] Министерство финансов Российской Федерации. – URL: https://minfin.gov.ru (дата обращения: 12.10.2022).

[4] Медведев А. Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей. – М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 56.

Таблица 26 – Данные для расчета налоговой нагрузки ООО «Диагностический центр» за 2021 и 2022 гг. по методике А. Н. Медведева

Наименование показателя	2021	2022	Темп роста 2021/2022, %
Чистая прибыль, тыс. руб.	153 000	251 000	164,05
Сумма начисленных налогов, за исключением косвенных, тыс. руб.	41 000	28 000	41 000
Налоговая нагрузка, %	26,80	11,16	–15,64
Примечание – Составлено автором.			

Представленный в таблице анализ показывает налоговую нагрузку выше, чем показатели по методике Министерства финансов РФ, так как суммы начисленных налогов соотносятся с прибылью после налогообложения. В 2021 г. налоговая нагрузка составила 26,80 %, в 2022 г. – 11,16 %. Уменьшение составило 15,64 %, хотя прибыль увеличилась в 2022 г. на 164,05 %, что говорит или об ошибках в составлении отчета, или об умышленном снижении налога.

Правильно выбранная формула для проведения анализа налоговой нагрузки может помочь в установлении факта нарушений налогового законодательства.

Проведем анализ эффективности консультации ООО «МонтажСпецСтрой». Организация занимается строительством жилых зданий, имеет код ОКВЭД 41.20, применяет общий режим налогообложения.

Налоговые обязательства и обязательства по платежам во внебюджетные фонды за 2021–2022 гг. представлены в таблице 27.

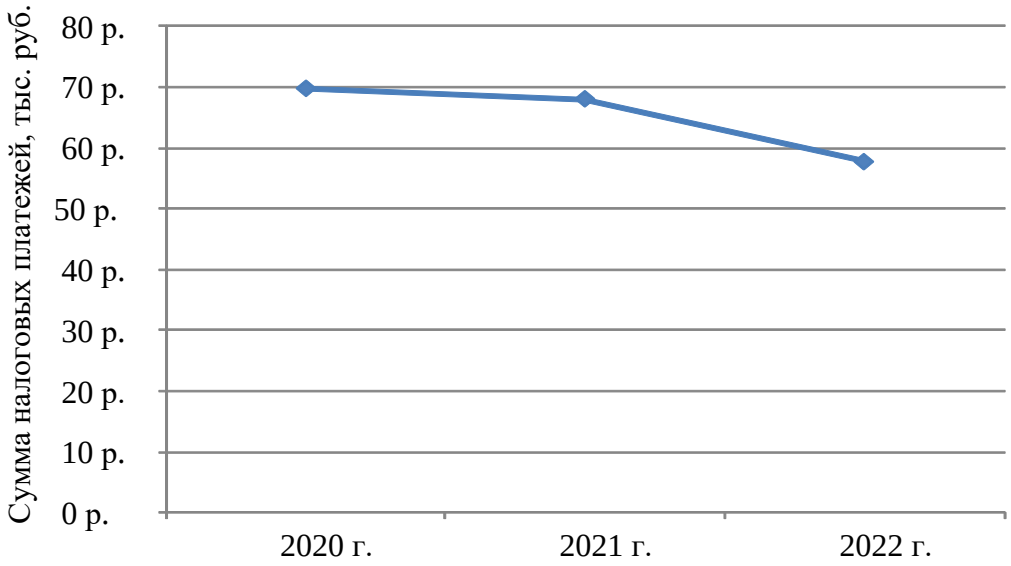
Таблица 27 – Значения налоговых обязательств и обязательств перед внебюджетными фондами ООО «МонтажСпецСтрой» 2020–2022 гг.

Наименование налога	Сумма налога, тыс. руб.		
	2020 г.	2021 г.	2022 г.
Налог на прибыль организаций	119 000	91 551,00	46 917,09
НДС	513 970	252 148,00	412 100,00
НДФЛ агент	64 520	336 645,00	119 240,00
Налог на имущество организаций	–	–	–
Транспортный налог	–	–	–

Продолжение таблицы 27

Наименование налога	Сумма налога, тыс. руб.		
	2020 г.	2021 г.	2022 г.
Всего налоговых обязательств	697 490	680 344,00	578 257,09
ФСС	41 706	26 137,51	156 073,32
ПФР	316 396	198 278,50	42 816,76
ФФОМС	73 346	45 964,00	10 208,33
Всего обязательств перед внебюджетными фондами	431 448	270 380,01	209 098,41
Итоговая сумма обязательств	1 128 938	950 724,01	787 355,50
Примечание – Составлено автором.			

В таблице 27 видна тенденция к уменьшению налоговых платежей. Изменение сумм обязательных платежей ООО «МонтажСпецСтрой» представлено на рисунке 41. На нем видно снижение показателя, но оно несущественное.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 41 – Динамика сумм обязательств по налогам ООО «МонтажСпецСтрой» за 2020–2022 гг.

Для более детального анализа рассчитаем темпы роста и темпы прироста налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды, проанализируем структуру обязательных платежей ООО «МонтажСпецСтрой» (таблица 28).

Таблица 28 – Структура и динамика обязательных платежей ООО «МонтажСпецСтрой» за 2020–2022 гг.

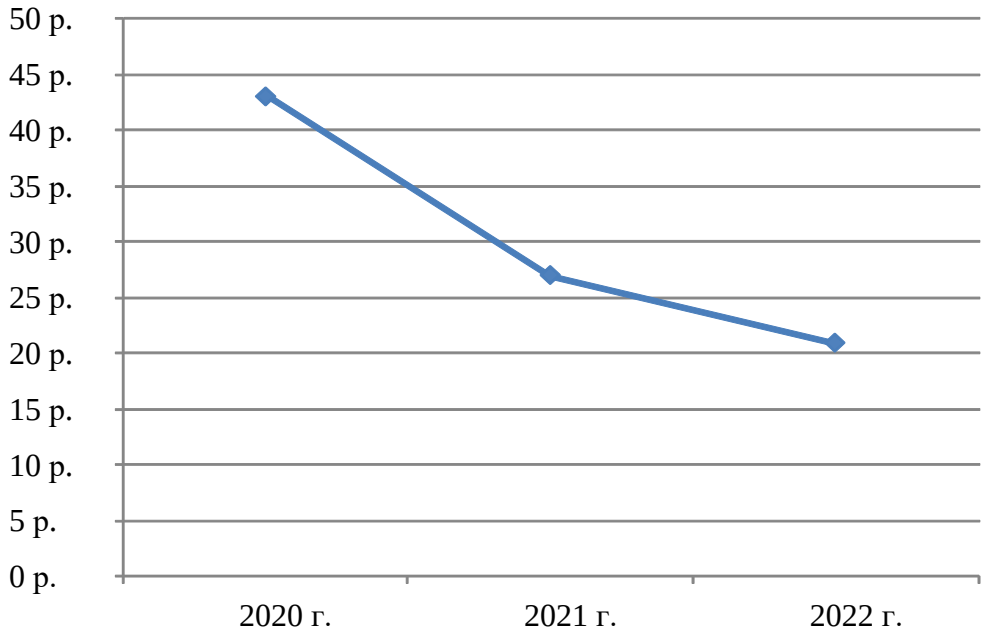
Наименование налога	Отклонение, тыс. руб.		Темп роста, %		Темп прироста, %		Структура, %		
	2020/2021	2022/2021	2021/2020	2022/2021	2021/2020	2022/2021	2020	2021	2022
Налог на прибыль	–27 449,00	–44 633,91	76,93	51,25	–23,07	–48,75	10,54	9,63	5,96
НДС	–261 822,00	159 952,00	49,06	163,44	–50,94	63,44	45,53	26,52	52,34
НДФЛ агент	272 125,00	–217 405,00	521,77	35,42	421,77	– 86,22	5,72	35,41	15,14
Всего налоговых обязательств	–17 146,00	–102 086,91	647,76	250,10	347,76	–71,54	61,78	71,56	73,44
ФСС	–15 568,49	129 935,81	62,67	597,12	–37,33	497,12	3,69	2,75	19,82
ПФР	–118 117,50	–155 461,74	62,67	21,59	–37,33	–78,41	28,03	20,86	5,44
ФФОМС	–27 382,00	–35 755,67	62,67	22,21	–37,33	–77,79	6,50	4,83	1,30
Всего перед внебюджетными фондами	–178 213,99	–61 281,60	188,01	640,93	–111,99	340,93	38,22	28,44	26,56
В с е г о	–195 359,99	–163 368,51	835,77	891,03	235,77	269,39	100,00	100,00	100,00
П р и м е ч а н и е – Составлено автором.									

Согласно таблице 28, налог на прибыль уменьшился за исследуемый период почти вполовину. Абсолютное изменение налога на прибыль 2021 к 2020 г. составило (минус 27 449 руб.), 2021 г. к 2022 г. составило (минус 44 633,91 руб.). Темп уменьшения показателя налоговых обязательств в 2021 г. в сравнении с 2020 г. составил 76,93 %, а в 2022 г. к 2021 г. – 51,25 %.

Суммы налога на прибыль ООО «МонтажСпецСтрой» незначительные и составляют по состоянию на 2022 г. всего 5,96 % от общей суммы обязательств предприятия.

Ситуация по налогу на прибыль требует детальной проверки правильности исчисления и уплаты, так как имеются предположения о занижении налоговой базы налогоплательщиком, следовательно, о возможности реализации на предприятии налоговых рисков в виде штрафных санкций. НДС, согласно таблице 28, занимает самую значительную позицию в налоговых платежах исследуемого предприятия за анализируемый период.

На рисунке 42 представлено изменение размера платежей во внебюджетные фонды – он уменьшается.



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 42 – Динамика платежей во внебюджетные фонды ООО «МонтажСпецСтрой» за 2020–2022 гг., тыс. руб.

Платежи по НДС в структуре обязательных платежей предприятия составили 45 % в 2020 г., 26 % в 2021 г. и 52 % 2022 г. Нестабильное значение уплаченного НДС само по себе не свидетельствует о наличии нарушений со стороны налогоплательщика, оно связано с объемами потребления товаров (работ, услуг), которые подвержены колебаниям под влиянием тенденций рынка. Но поскольку наметилась тенденция по снижению налога на прибыль за анализируемый период, следует проверить правильность исчисления и уплаты НДС и сравнить с налогом на прибыль.

При анализе исчисления и уплаты НДФЛ исследуемым предприятием как налоговым агентом наблюдается очень значительный прирост в 2021 г. по сравнению с 2020 г. – 421,77 %, а в 2022 г. уже снижение на 35 %. В 2021 г. доля НДФЛ очень значительна в общей сумме налогов: 35,41 %, хотя в 2020 г. – 5,72 %, а в 2022 г. – 15,14 %. Большой рост платежа в 2022 г. говорит о возможной оплате за предыдущие годы штрафов, пеней, недоимок по НДФЛ. Рекомендовано проверить порядок исчисления и уплаты налога, в том числе и через сверку платежей с налоговым органом. Такая же ситуация со взносами в Фонд социального страхования: в 2021 г. снижение по сравнению с 2020 г. на 62,67 %, а в 2022 г. – рост на 597 %, прирост составил 497 %. ПФР и ФОМС – тенденция к уменьшению оплат: изменения прироста составили 37 % в отношении 2021 г. к 2020 г. и 77 % в отношении 2022 г. к 2021 г.

Анализ показывает нестабильность оплат налогов и взносов – скачкообразность оплат. Есть явная тенденция к уменьшению налоговых обязательств, что говорит о возможном нарушении сроков уплаты налогов и иных обязательных платежей и (или) о применении незаконных способов ухода от уплаты налогов. Резкое снижение сумм налога на прибыль в динамике за анализируемый период указывает также на желание предприятия незаконно уменьшить налогооблагаемую прибыль.

Для более полного анализа исполнения налоговых обязательств рассчитаем налоговую нагрузку за период 2020–2022 гг. для ООО «МонтажСпецСтрой» по методике Минфина РФ (таблица 29).

Таблица 29 – Данные для расчета налоговой нагрузки ООО «МонтажСпецСтрой» за 2020–2022 гг. по методике Минфина РФ

Наименование показателя	Значение, тыс. руб.			Темп роста, %	
	2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021
Выручка, тыс. руб.	28 343	29 019	35 485	2,39	122,28
Сумма всех налоговых обязательств уплаченных, тыс. руб.	697	680	578	77,56	85,00
Налоговая нагрузка, %	2,46	2,34	1,63	–	–
Норма налоговой нагрузки по отраслям[1] (вид деятельности – строительство), %	10,70	10,70	10,70	–	–
Разница норм и факта	–8,24	–8,36	–9,07	–	–
Примечание – Составлено автором.					

Согласно таблице 29, выручка имеет тенденцию к увеличению, рост ее составил 102,39 % в 2021 к 2020 г., а в 2022 к 2021 г. – 122,28 %. Общая сумма увеличения выручки за 3 года составила 7 142 тыс. руб. При этом налоговая нагрузка уменьшилась и составила 2,46 % в 2020 г., 2,34 % – в 2021 г., в 2022 г. – 1,63 %. Также следует отметить, что нормы, предложенные законодательством для определения среднего уровня налоговой нагрузки по отрасли, не соблюдены, отклонение составило в 2020 г. – 8,24 %, в 2021 г. – 8,36 %, в 2022 г. – 9,07 %.

Данная методика берет все налоговые обязательства и не учитывает влияние на финансовое состояние предприятия, поэтому для сравнения рассмотрим налоговую нагрузку по А. Н. Медведеву, которая рассчитывает отношение всех уплаченных налогов за минусом косвенных налогов к полученной прибыли (таблица 30).

По расчету таблицы 30 налоговая нагрузка составила в 2020 г. 42,46 %, в 2021 г. – 688,71 %, в 2022 г. – 30,86 %. В 2021 г. произошел наибольший рост налоговых обязательств – 233,33 %, а потом резкое снижение в 2022 г. на 38,88 %.

[1] Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.05.2023).

Таблица 30 – Данные для расчета налоговой нагрузки ООО «МонтажСпецСтрой» за 2020–2022 гг. по методике А. Н. Медведева

Наименование показателя	Значение, тыс. руб.			Темп роста, %	
	2020	2021	2022	2020/2021	2022/2021
Чистая прибыль, тыс. руб.	431,00	62,00	538,00	14,39	867,74
Сумма всех налоговых обязательств уплаченных, за минусом косвенных налогов, тыс. руб.	183,00	427,00	166,00	233,33	38,88
Налоговая нагрузка, %	42,46	688,71	30,86	−218,95	−657,85
Примечание – Составлено автором.					

Скачкообразность размера налоговых платежей в исследуемом примере подтверждает нестабильность выполнения обязательств перед бюджетом на данном предприятии, что требует при консультации детального рассмотрения правильности расчета налогов и выявления возможных налоговых правонарушений. Отклонения возможны в двух случаях: идет погашение недоимок за предыдущие периоды, и (или) предприятие применяет незаконные методы налоговой оптимизации.

Нагрузка высокая, ее среднее значение составило 254 %, наблюдается резкое увеличение с 2020 г. по 2021 г. на 646,25 %. По рассмотренным методикам нагрузка в обоих случаях превышает нормативное значение. В начале периода наблюдается очень большой прирост, а потом резкое снижение налоговых обязательств, что говорит о возможном погашении налоговых обязательств предыдущего налогового периода. Также анализ показывает небольшие налоги с прибыли и низкие показатели прибыли после налогообложения, что свидетельствует о наличии агрессивных схем ведения бизнеса. Более подробно разберем данное предприятие с использованием методических рекомендаций автора диссертационного исследования, разработанных для консультантов и нацеленных на выявление допущенных и возможных налоговых правонарушений, в следующем параграфе.

3.2 Методика организации налоговых проверок, направленная на выявление и предотвращение налоговых рисков хозяйствующих субъектов по отдельным налогам

С целью сокращения штрафных санкций и налоговых рисков разработана методика инициативной налоговой проверки в рамках налогового консалтинга, включающая пошаговые методические рекомендации по ведению проверок в разрезе отдельных налогов, направленных на выявление и предотвращение налоговых рисков с выделением этапов их реализации, алгоритмов и блок-схем по разбору проблемных ситуаций, позволяющих повысить эффективность проводимых налоговых проверок и предотвратить налоговые правонарушения на основе оценки потенциальных рисков. Разработанные методические рекомендации могут быть применены специалистами в области консалтинга для повышения уровня профессионализма.

Основные элементы предлагаемой автором методики схематично рассмотрены на рисунке 43. Описание методики приводится в тексте раздела.

Методика включает в себя:

– перечень проверяемых налогов;

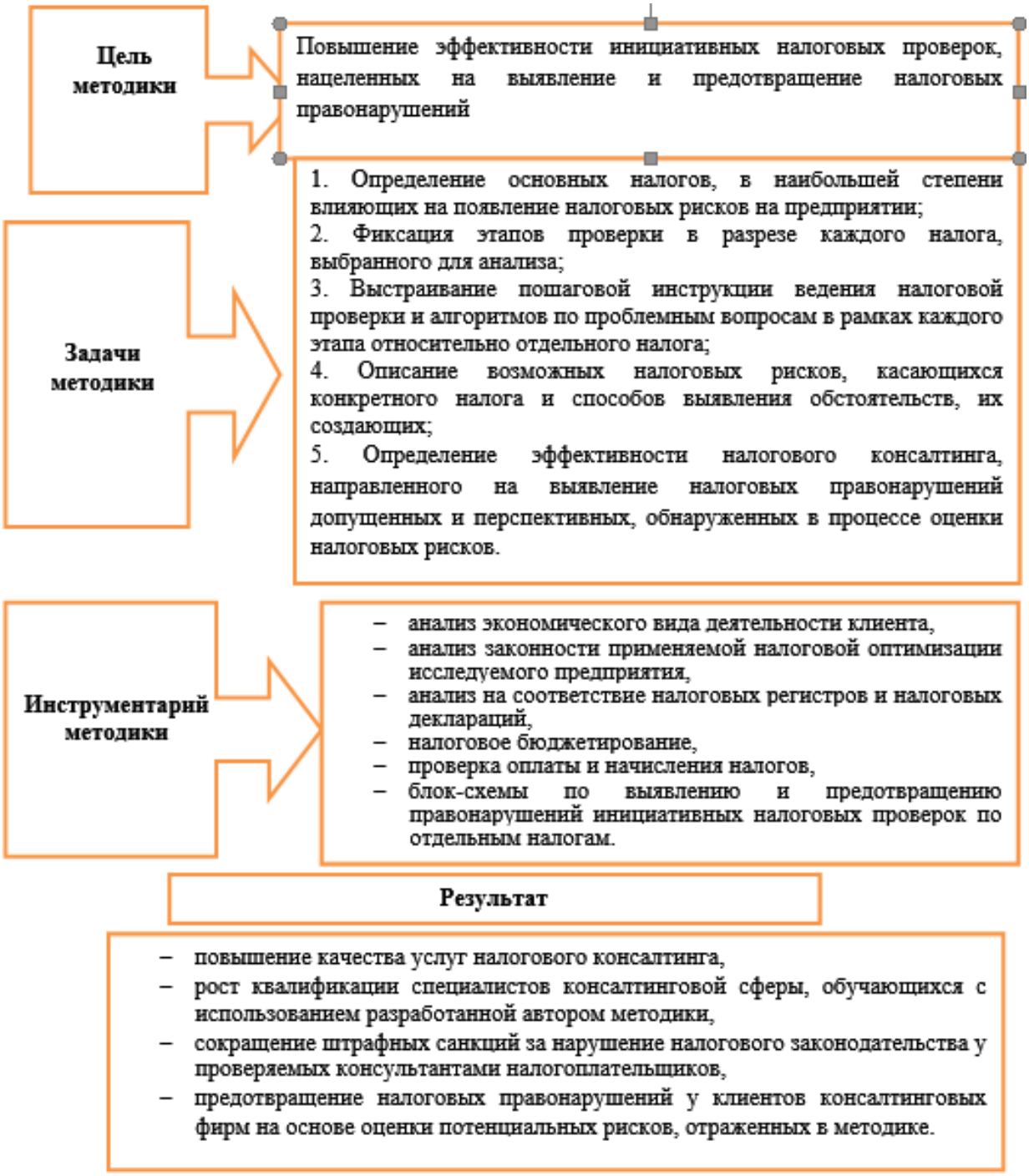
– этапы проведения проверки в разрезе каждого отдельного налога;

– пошаговую инструкцию со ссылками на законодательные нормы по проведению проверки;

– блок-схемы и алгоритмы проверок, возникающих в процессе налогового консалтинга;

– перечень и описание налоговых рисков, а также факторов, вызывающих их, по каждому налогу отдельно и рекомендации по их выявлению и предупреждению.

– .



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 43 – Методика инициативных налоговых проверок, направленная на выявление и предотвращение налоговых рисков хозяйствующих субъектов по отдельным налогам

Обратимся к описанию этапов налоговой проверки в разрезе налогов, входящих в состав методики (таблица 31).

Таблица 31 – Этапы инициативной налоговой проверки в разрезе налогов

Наименование проверяемого налога	Этапы проверки
Налог на добавленную стоимость	1. Анализ сферы деятельности налогоплательщика и видов реализуемых товаров (работ, услуг). 2. Анализ самих операций в разрезе особенностей деятельности налогоплательщика. 3. Выявление ошибок, допущенных в первичных документах. 4. Анализ показателей для выявления факта занижения налоговой базы. 5. Анализ проверки правильности использования вычетов. 6. Анализ соответствия начисленной суммы НДС, оплаченной. 7. Оценка налоговых рисков
Налог на прибыль организаций	1. Анализ сферы деятельности налогоплательщика для налога на прибыль. 2. Анализ самих операций деятельности налогоплательщика. 3. Анализ налоговых показателей в декларации на соответствие налоговым регистрам. 4. Анализ соответствия начисленных и уплаченных сумм налога. 5. Анализ показателей в налоговой декларации. 6. Оценка налоговых рисков
Налог на имущество организаций	1. Анализ сферы деятельности налогоплательщика и особенностей формирования налоговой базы по налогу на имущество организаций. 2. Анализ операций деятельности налогоплательщика. 3. Проверка начисления и уплаты налога. 4. Анализ показателей налоговой декларации. 5. Оценка и анализ налоговых рисков
Транспортный налог	1. Анализ сферы деятельности налогоплательщика. 2. Анализ операций по учету движения транспортных средств предприятия. 3. Соответствие начисленных и уплаченных сумм налога. 4. Анализ показателей налоговой декларации. 5. Оценка налоговых рисков
Примечание – Составлено автором.	

Автор далее предлагает дополнительно рассмотреть блок-схемы разбора наиболее проблемных ситуаций при исчислении налогов хозяйствующих субъектов. Предлагаемая диссертантом методика инициативных налоговых проверок, направленная на выявление и предотвращение налоговых рисков хозяйствующих субъектов по отдельным налогам, призвана повысить эффективность корпоративного налогового консалтинга, но за счет создания еще и дополнительных разделов – блок-схем разбора проблемных ситуаций при исчислении основных налогов хозяйствующих субъектов на основе оценки потенциальных рисков, которые дают

возможность более детально выявить операции, ведущие к налоговым нарушениям за рамками правового поля, что позволит учесть особенности деятельности конкретного хозяйствующего субъекта при принятии финансовых решений в сегодняшней ситуации нестабильной экономики РФ. А, с другой стороны, в какой-то мере провести и расследование правонарушений в финансовой сфере предприятия.

«Аргументы в пользу такого подхода следующие: во-первых, данный термин охватывает все многообразие форм финансовых отношений, а во-вторых, несет в себе все характерные признаки посягательства на отношения по формированию, распределению, перераспределению и использованию фондов денежных средств (финансовых ресурсов) субъектов экономических отношений.

Корреляция выявленных нарушений и степени общественной опасности (правонарушение или преступление), а также норм права, регулирующих конкретное финансовое нарушение, является прерогативой субъектов, проводящих данное расследование. Это связано прежде всего с тем, что наметились неблагополучные тенденции в структуре и динамике преступлений, совершаемых в финансовой сфере, повысилась общественная опасность таких деяний, дела названной категории в подавляющем случае являются многоэпизодными с разветвленной сетью преступных связей не только на территории Российской Федерации, но и за рубежом, здесь часто применяются изощренные финансовые схемы с использованием новейших электронных технологий»[1].

В такой интерпретации, по мнению автора, каждый субъект пользования данных методических рекомендаций, выступающих как инструменты системы внутреннего налогового контроля – своеобразного расследования в налоговом консалтинге, – выступает уже как налоговый риск-менеджер, главной целью которого будет соблюдение баланса интересов всех участников налогового процесса – государства и налогоплательщика, и позволит достичь следующих задач:

– обеспечение финансовой безопасности государства и финансовой устойчивости субъектов хозяйствования;

---

[1] Пименов Н. А. Финансовые расследования: основные подходы // Вестник Финансовой академии. – 2003. – № 1(25). – С. 34.

– выполнение субъектами хозяйствования своих финансовых обязательств, в том числе перед органами государственной власти и органами местного самоуправления;

– соблюдение финансовых интересов всех субъектов хозяйствования, усиление их ответственности за результаты своей деятельности;

– повышение эффективности финансовой политики государства[1].

Исследование налогового консалтинга «с точки зрения институционального, функционального и факторного методов является важнейшим условием эффективности решения проблем управления в многоцелевой открытой системе: где субъект хозяйствования активно взаимодействует с внешней средой»[2].

Итак, рассмотрим блок-схемы выявления правонарушений инициативных налоговых проверок по исчислению и уплате налогов, представленные на рисунках 44–55.

Рассмотрим более подробно этапы налоговой проверки в разрезе отдельных налогов, входящих в состав методики.

Первый к представлению – НДС. Порядок исчисления и уплаты НДС регламентирован главой 21 НК РФ. Этапы налоговой проверки по налогу на НДС представлены в приложениях Л, М.

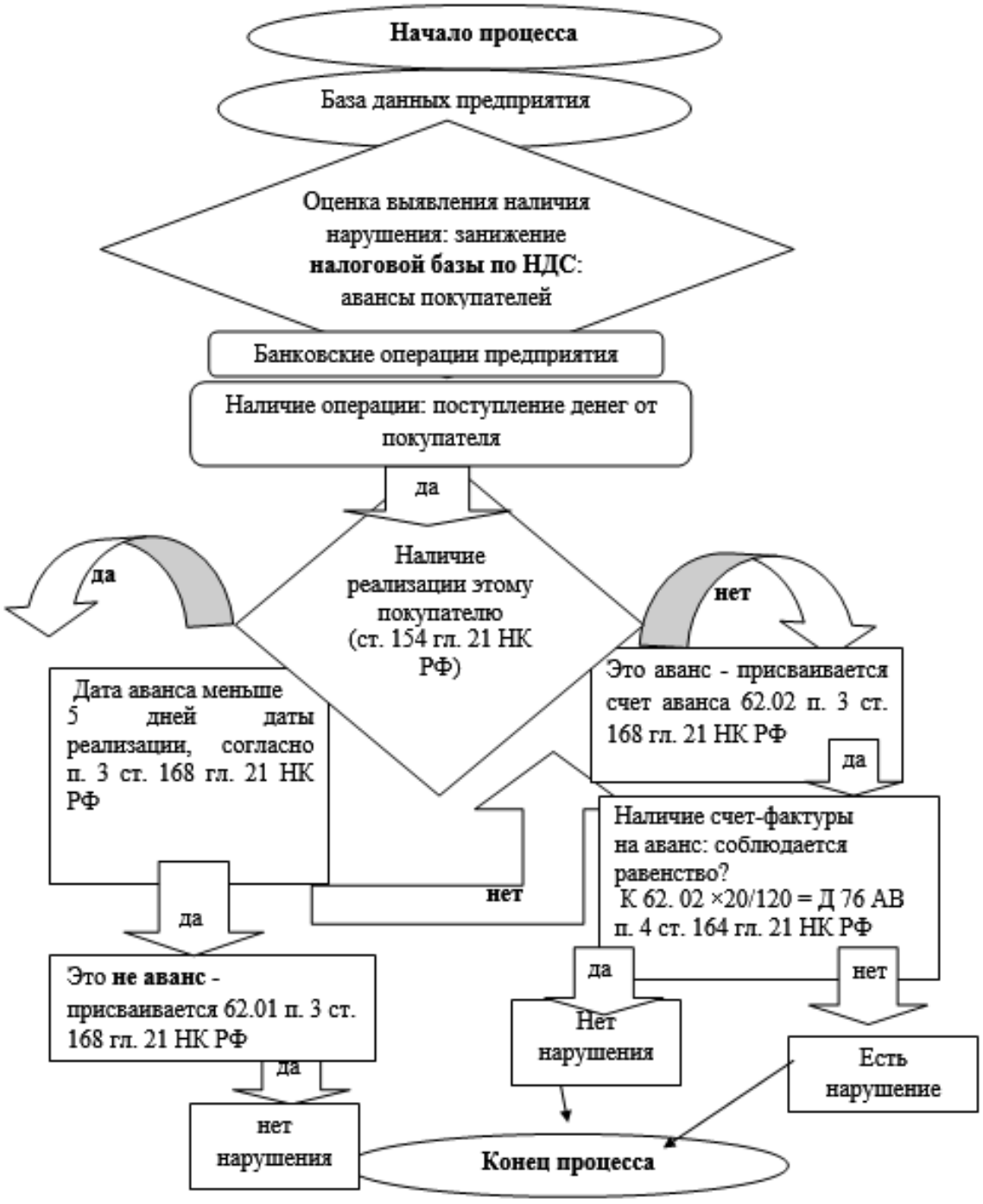
Задачей налогового консультанта является оценка налоговых рисков. В отношении НДС могут возникнуть риски, представленные в приложении Н.

Перейдем к методическим рекомендациям по проверке правильности исчисления, полноты и своевременности внесения налога на прибыль организаций, разработанным с учетом положений гл. 25 НК РФ. Этапы налоговой проверки по налогу на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 НК РФ представлены в приложениях П, Р.

---

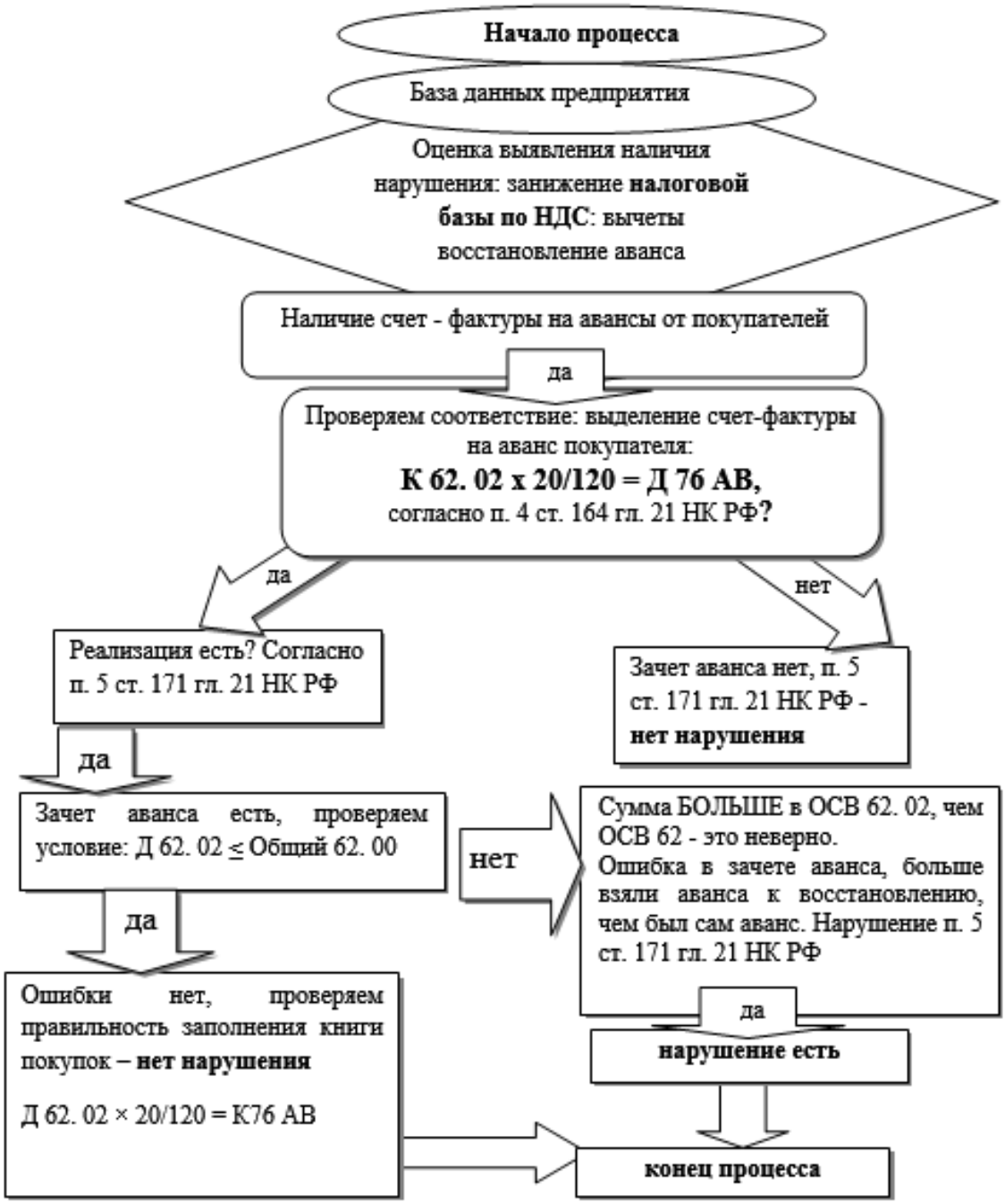
[1] Финансы / под ред. А. Г. Грязновой, Е. В. Маркиной. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2012. – С. 20.

[2] Чилимова Т. А. Внутренний инициативный финансовый контроль как механизм адаптации хозяйствующего субъекта к волатильной конъюнктуре // Финансовая экономика. – 2022. – № 1. – С. 154.



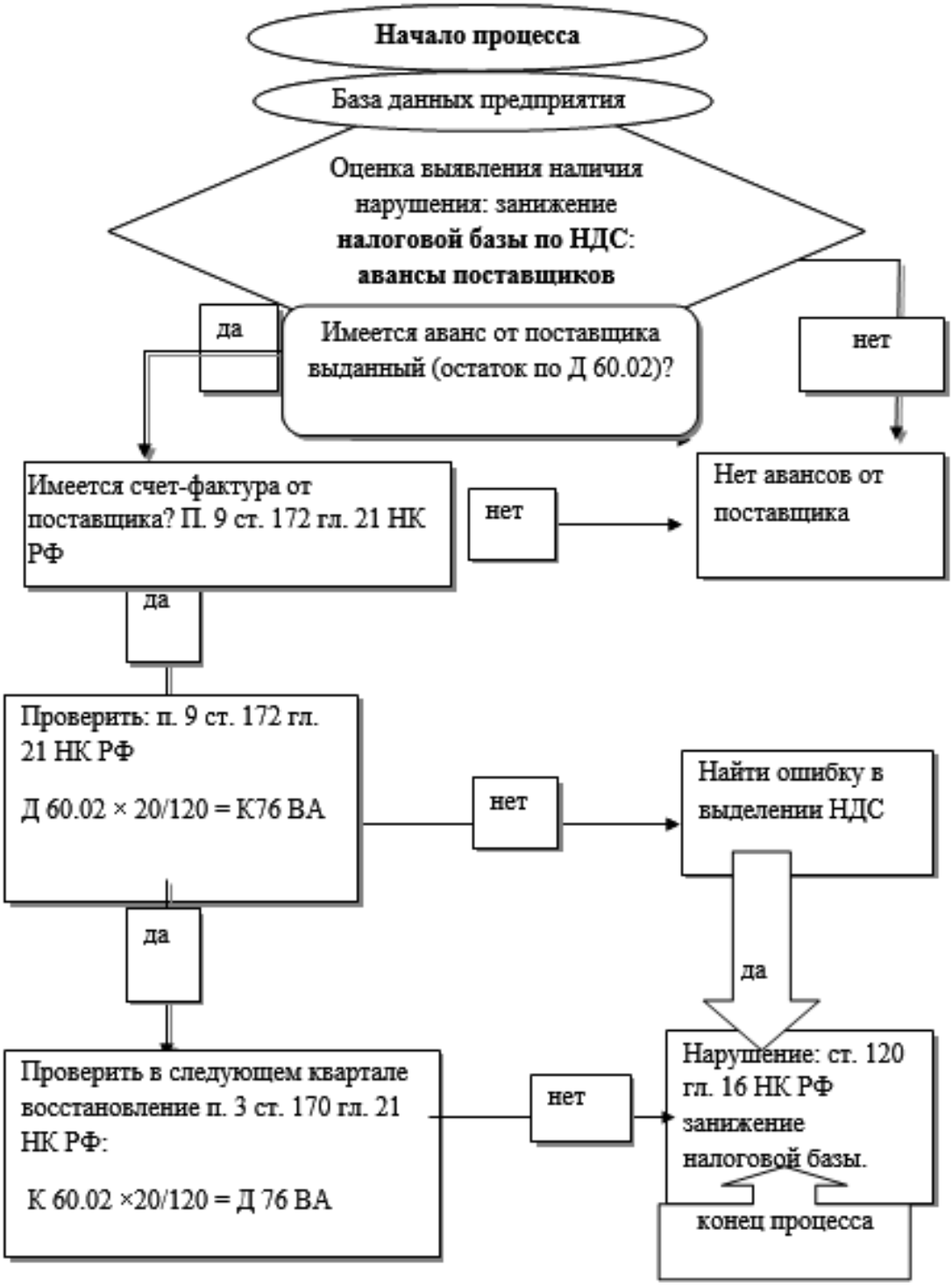
Примечание – Составлено автором.

Рисунок 44 – Блок-схема налогового консалтинга на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы по НДС – Аванс от покупателя»



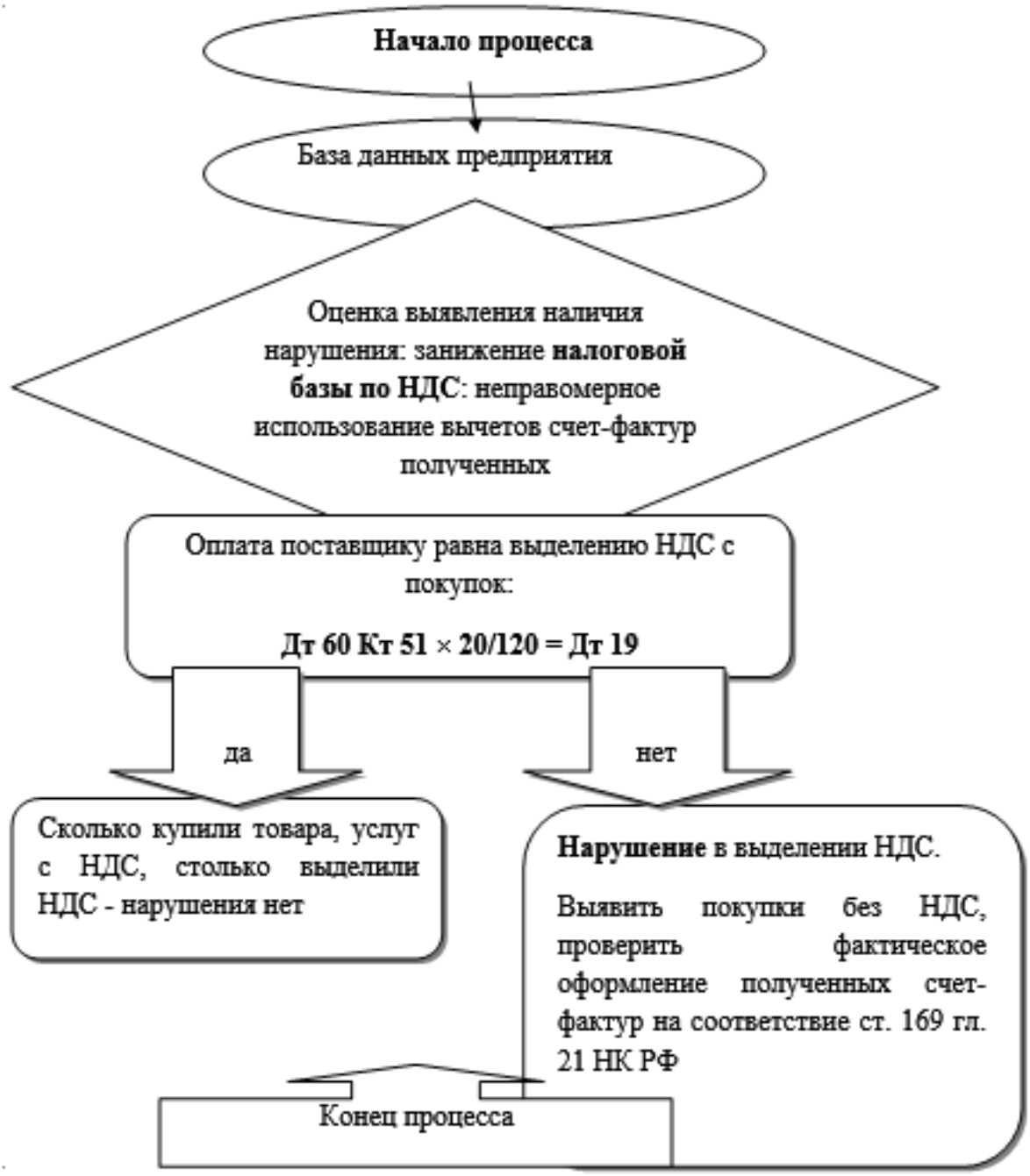
Примечание – Составлено автором.

Рисунок 45 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы – вычетов по НДС: восстановление аванса от покупателя»



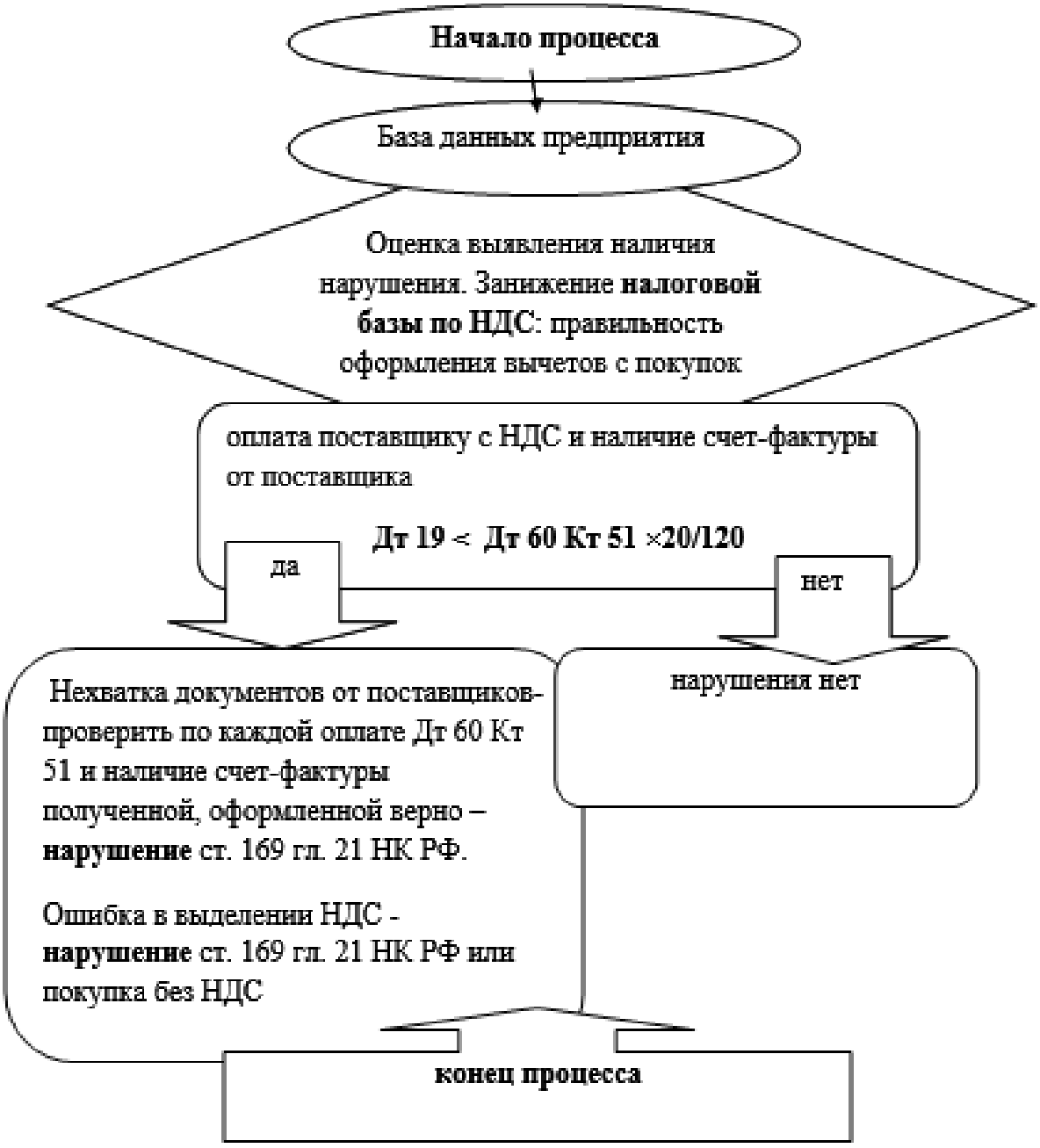
Примечание – Составлено автором.

Рисунок 46 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы НДС вычетами – восстановления аванса, уплаченного за товар»



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 47 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Оплаченных покупок товара, услуг и выделения НДС с них, на факт наличия счетов-фактур»

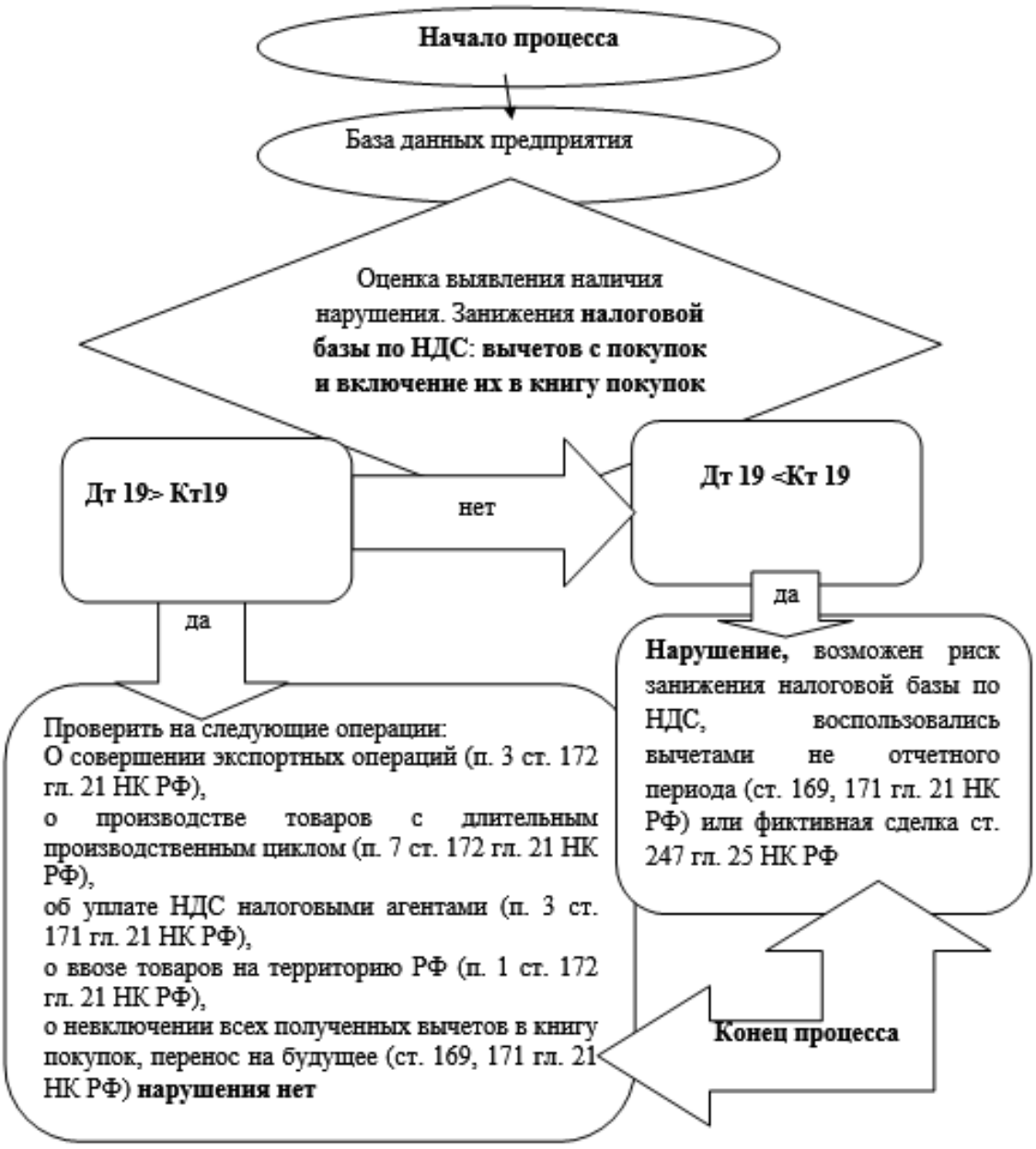


Примечание – Составлено автором.

Рисунок 48 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы – правильность оформления вычетов с покупок полученных счет-фактур от поставщиков»

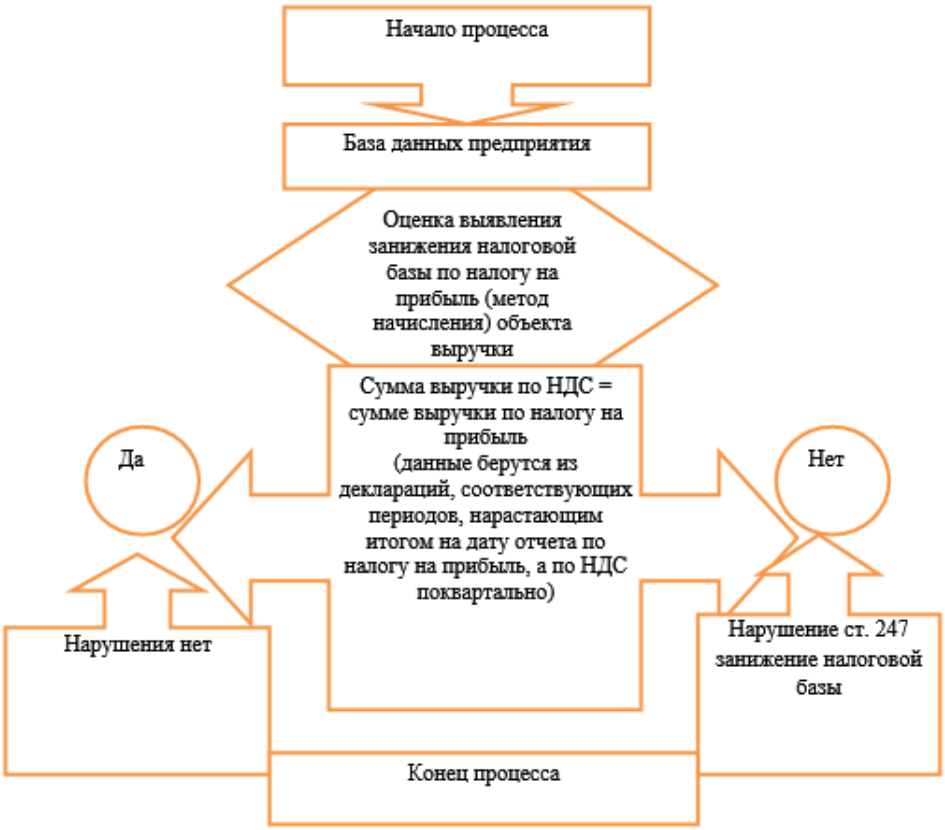
Примечание – Составлено автором.

Рисунок 49 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы – завышение вычетов с покупок, полученных счетов-фактур»



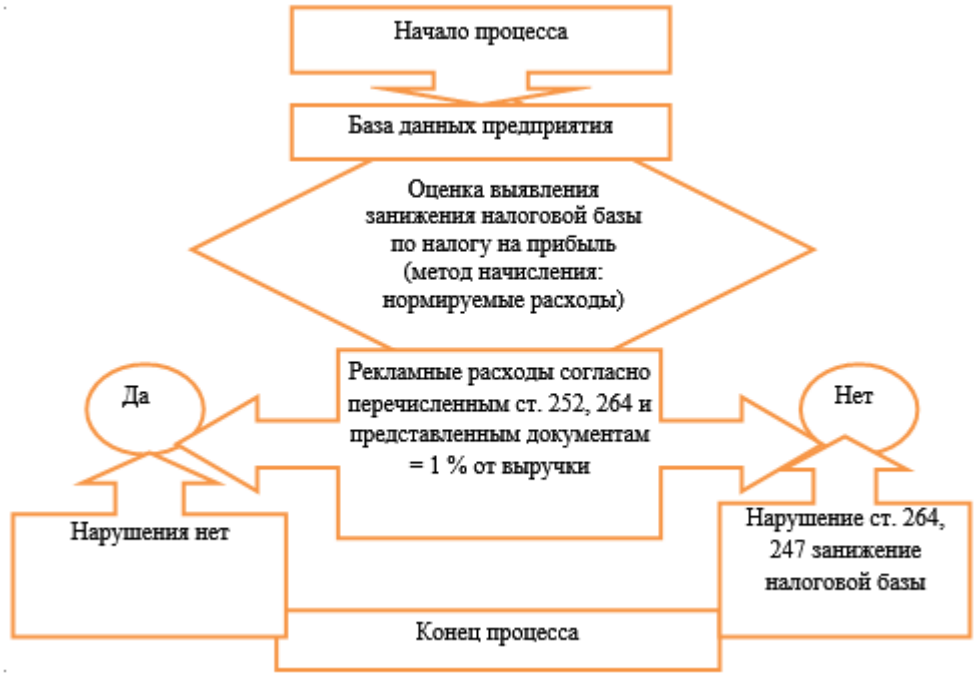
Примечание – Составлено автором.

Рисунок 50 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы – выделения НДС с оприходованных покупок (вычетов) и включение их в книгу покупок»



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 51 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы по налогу на прибыль: объект проверки – выручка»



Примечание – Составлено автором.

Рисунок 52 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы по налогу на прибыль: объект проверки – рекламные расходы»

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 53 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы по налогу на прибыль: объект проверки – представительские расходы»

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 54 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы по налогу на прибыль: объект проверки – завышение расходов»

Примечание – Составлено автором.

Рисунок 55 – Блок-схема проверки в налоговом консалтинге на наличие правонарушения: «Занижение налоговой базы по налогу на имущество организаций: объект проверки – завышение амортизации»

Обобщим и систематизируем налоговые риски плательщика при оптимизации налога на прибыль (приложение С).

Перейдем к поэтапной проверке правильности исчисления налога на имущество организаций. При проверке предприятия по данному налогу следует руководствоваться гл. 30 НК РФ и законом соответствующего субъекта РФ, на котором зарегистрировано имущество проверяемого субъекта хозяйствования.

Этапы налоговой проверки по налогу на имущество организаций согласно гл. 30 НК РФ схематично представлены в приложении Т. Налоговые риски по данному налогу обобщены и представлены в приложении У.

Транспортный налог исчисляется и уплачивается на основании гл. 28 НК РФ и закона органов государственной власти субъекта РФ. Этапы налоговой проверки по транспортному налогу представлены в приложении Х, а схематично в приложении Ц. Налоговые риски представлены в приложении Ш.

Авторская методика имеет свои преимущества и недостатки, которые приведены в таблице 32.

Таблица 32 – Преимущества и недостатки авторской методики инициативной налоговой проверки

Преимущества методики	Недостатки методики
– простота в использовании; – наличие детальных инструкций, подкрепленных ссылками на регламентирующие документы по ведению проверки; – высокая эффективность, подтвержденная практическим опытом и расчетами, приведенными в диссертационном исследовании	– охватывает налогоплательщиков, применяющих исключительно общий режим налогообложения; – имеет целевую направленность – выявление и предотвращение налоговых правонарушений, никаких иных задач не преследует
Примечание – Составлено автором.	

Указанные недостатки не снижают достоинств методики, так как преимущества ее внедрения значительно весомее и важнее. Актуальность методики организации налоговых проверок, направленная на выявление и предотвращение налоговых рисков хозяйствующих субъектов по отдельным налогам, включающая пошаговые методические рекомендации по ведению инициативных налоговых проверок в разрезе отдельных налогов, способствующая сокращению штрафных санкций с выделением этапов их реализации, высока в условиях развития института консалтинга и необходимости его популяризации.

В данном разделе автором были разработаны методические рекомендации по выявлению налоговых правонарушений по основным налогам, уплачиваемым предприятиями, находящимися на общем режиме налогообложения. При разработке рекомендаций автором использованы теоретические наработки в данном направлении, практический опыт и требования действующего законодательства. Данные рекомендации успешно реализуются в практической деятельности консалтинговых фирм и при обучении специалистов данной сферы, о чем имеются соответствующие акты внедрения. В следующем параграфе будут рассмотрены результаты апробации данных рекомендаций на примере отдельных налогоплательщиков.

3.3 Апробация авторской методики по проведению инициативных налоговых проверок в рамках налогового консалтинга

Проведем анализ эффективности разработанных автором методических рекомендаций по организации налоговых проверок на примере заявок на консультации, поступивших в ООО НО «Ваш бухгалтер».

1. **Проверить запрос на наличие ошибок в налоговом учете по НДС** за период с 01.07.2021 по 30.09.2021 ООО «Денса Трак», находящегося на общей системе налогообложения.

2. **Анализ сферы деятельности налогоплательщика и видов реализуемых товаров (работ, услуг)**:

– оценка особенностей налогообложения НДС для осуществляемого налогоплательщиком вида деятельности: оптовая продажа запчастей не показала отклонений;

– анализ видов товаров, реализуемых клиентом, для решения вопроса об установленной величине налоговых ставок, показал, что в данной фирме применяются стандартные ставки, но выявлено нарушение – отсутствует правильность учета номенклатуры товара: используется одно слово «Запчасти» вместо наименования товаров (таблица 33). Наименование товара должно быть отражено так же, как указано в первичных документах, недопустимо нарушение учета номенклатуры ст. 252 гл. 25 НК РФ;

Таблица 33 – Наименование товарно-материальных ценностей ООО «ДенсаТрак» по счету 41

Период	Документ	Аналитика счета	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
16.07.2021	Реализация товаров и услуг 00000000065	Зап. части	90.02.1	41.01	512,22
16.07.2021	Реализация товаров и услуг 00000000066	Зап. части	90.02.1	41.01	512,22
19.07.2021	Реализация товаров и услуг 00000000067	Зап. части	90.02.1	41.01	563,92
Примечание – Составлено автором.					

– оценка возможности применения льгот по НДС показала, что в данной фирме нет вида деятельности, попадавшего под льготы;

– сравнение показателя налоговой нагрузки клиента со средним показателем по отрасли, закрепленным в Концепции планирования выездных налоговых проверок; завышение составило 10 % от предложенных норм по НДС, более подробно остановимся на этом дальше;

– выявление рискованных операций с позиции правильности налогового учета: строительно-монтажные работы для собственных нужд, подарки клиентам и прочее – первичный анализ не выявил наличие таких операций.

3. **Анализ самих операций в разрезе особенностей деятельности налогоплательщика**:

– выявление правильности отражения НДС в представленных документах не показало нарушений;

– проверка наличия клиентов физических лиц не показала их наличие;

– анализ поставщиков на предмет их добросовестности не выявил нарушений;

– анализ поставщиков, реализующих товары (работы, услуги) без НДС, не выявил нарушений.

Выявлены ошибки отражения сумм с НДС и наличие авансовых отчетов с НДС, фиксация покупки товара через авансовые отчеты, а не через книгу покупок (таблица 34).

Таблица 34 – Ошибки, выявленные по счету «Расчеты с подотчетными лицами» ООО «Денса Трак»

Операции	Ошибки
1. 30.07.2021 авансовый отчет № 1 на общую сумму 18 620 руб. (в том числе НДС 2 365,94 руб.). Дт 10.01 Кт 71. НДС в сумме 2 365,94 руб. принят к вычету Дт 19 Кт 71. 2. Оприходованы огнетушители на сумму 3 010,00 руб.	1. Несуществующая проводка Дт 19 Кт 71. 2. В авансовом отчете от 30.07.2018 участвуют документы, оформленные августом. 3. На оприходованные огнетушители отсутствует чек ККМ (БСО – бланк строгой отчетности)
Примечание – Составлено автором.	

Выводы по таблице 34.

1. При оформлении авансового отчета сделана несуществующая проводка Дт 19 Кт 71, т. е. показано подотчетное лицо как плательщик НДС. Согласно ст. 143 гл. 21 НК РФ, налогоплательщиками НДС являются организации и индивидуальные предприниматели. Поэтому проводка Дт 19 Кт 71 является недопустимой. Приобретение ТМЦ за наличные средства следует отражать проводкой Дт 60 Кт 71. Авансовый отчет является отчетом только за потраченные деньги согласно указанию Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У. Таким образом, при формировании авансового отчета делается проводка Дт 60 Кт 71, затем оформляется «Поступление товаров» Дт 10 Кт 60, Дт 19 Кт 60 (НДС принят к вычету) согласно приказу Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 8 ноября 2010 г.) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

2. Обязательным документом, подтверждающим приобретение за наличные, является чек ККМ. Товарный чек (накладная, акт) – это информация о купленном товаре, а кассовый чек – это документ, подтверждающий получение продавцом наличных. В случае оформления в авансовом отчете приобретения огнетушителей следует подтвердить их оплату за наличные – приложить к товарной накладной чек ККМ. В представленных предприятием документах нет чеков, поэтому можно сделать вывод, что огнетушители приняты в расход неправомерно, что привело к занижению налоговой базы.

4. **Выявление ошибок, допущенных в первичных документах** – *проверка банковских выписок* показала ошибки, анализ которых представлен в таблице 35.

Таблица 35 – Нарушения, выявленные в ходе проверки ООО «ДенсаТрак» по анализу банковских выписок по расчетному счету

Операции	Ошибки
09.07.2021. Внесен на расчетный счет беспроцентный займ в размере 2 000 руб. Дт 51 Кт 58. **23.07.2021.** Поступление на расчетный счет беспроцентного займа, 50 000 руб. от ООО «Автолэнд», Дт 51 Кт 58.03.	1. Неправильное применение Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

Продолжение таблицы 35

Операции	Ошибки
26.07.2021. Поступление на расчетный счет беспроцентного займа, 250 000 руб. от ООО «Автолэнд», Дт 51 Кт 58.03. **30.07.2021.** Поступление на расчетный счет беспроцентного займа, 170 000 руб. от ООО «Автолэнд», Дт 51 Кт 58.03. **14.08.2021.** Поступление на расчетный счет беспроцентного займа, 20 000 руб. от ООО «Автолэнд», Дт 51 Кт 58.03. **30.08.2021.** Поступление на расчетный счет беспроцентного займа, 40 000 руб. от ООО «Автолэнд», Дт 51 Кт 58.03. **07.08.2021.** Поступление от покупателя ООО «Автолэнд» 200 000 руб., Дт 51 Кт 62 (в назначении платежа – поступление беспроцентного займа). **09.08.2021.** Поступление от покупателя ООО «Автолэнд» 50 000 руб., Дт 51 Кт 62 (в назначении платежа – поступление беспроцентного займа). **13.08.2021.** Поступление от покупателя ООО «Автолэнд» 50 000 руб., Дт 51 Кт 62 (в назначении платежа – поступление беспроцентного займа). **05.09.2021.** Поступление от покупателя ООО «Автолэнд» 150 000 руб., Дт 51 Кт 62 (в назначении платежа – поступление беспроцентного займа). **16.09.2021.** Поступление от покупателя ООО «Автолэнд» 100 000 руб., Дт 51 Кт 62 (в назначении платежа – поступление беспроцентного займа). **19.09.2021.** Поступление от покупателя ООО «Автолэнд» 130 000 руб., Дт 51 Кт 62 (в назначении платежа – поступление беспроцентного займа). **17.09.2021.** Поступление от покупателя ООО «Автолэнд» 50 000 руб., Дт 51 Кт 62 (в назначении платежа – поступление беспроцентного займа)	2. Нарушение кассовой дисциплины, так как в данном случае денежные средства сначала должны быть оприходованы в кассу предприятия путем оформления приходного кассового ордера (ПКО): Дт 50 Кт 67 – 2 000 руб. согласно п. 1 ст. 15.1 КоАП РФ. Затем денежные средства в этот же день должны были быть сданы в банк. Оформляется расходный кассовый ордер (РКО): Дт 51 Кт 50 – 2 000 руб.
22.07.2021. Списание с расчетного счета на оплату рекламных услуг ООО «ДубльГис» 10 027 руб., Дт 91.02 Кт 51. **26.07.2021.** Списание с расчетного счета на оплату рекламных услуг ЗАО «Элис» 1 900 руб. Дт 91.02 Кт 51. **26.07.2021.** Списание с расчетного счета на оплату рекламных услуг ЗАО «Элис» 14 400 руб., Дт 91.02 Кт 51. **26.07.2021**. Списание с расчетного счета на оплату рекламных услуг ЗАО «Элис» 14 400 руб., Дт 91.02 Кт 51. **26.07.2021.** Списание с расчетного счета на оплату рекламных услуг ООО «Бихайв» 15 000 руб., Дт 91.02 Кт 51. **12.09.2021.** Списание с расчетного счета на оплату рекламных услуг ООО «ДубльГис» 10 027 руб., Дт 91.02 Кт 51. **20.09.2021.** Списание с расчетного счета на оплату рекламных услуг ООО «Студия Квадрат» 20 000 руб., Дт 91.02 Кт 51	Неправильное применение плана счетов. В таких операциях должен применяться счет 60 (Дт 60 Кт 51). А в учете указана проводка неверная Дт 91.02 Кт 51, тем самым это является искажением налогового учета – завышением внереализационных расходов гл. 25 ст. 365 НК РФ
Примечание – Составлено автором.	

Выводы по проверке банковских операций.

1. Систематическое нарушение Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н. В операциях с 1 по 15, указанных в таблице, должен применяться счет 66 «Краткосрочные кредиты и займы» или 67 «Долгосрочные кредиты и займы». В операциях с 16 по 22, указанных в таблице, должен применяться счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В результате применения неверного счета (91.2) расходы ошибочно отнесены на внереализационные. В соответствии со ст. 264 гл. 25 НК РФ рекламные расходы относятся к прочим расходам, связанным с реализацией, а не к внереализационным.

2. В операции 1 нарушен «Порядок ведения кассовых операций в РФ», так как денежные средства не были оприходованы в кассу согласно п. 1 ст. 15.1 КоАП РФ. Нарушения представлены в таблице 36.

Таблица 36 – Нарушения, допущенные ООО «Денса Трак» по разделу «касса»

Операции	Ошибки
1. 31.07. 2021. Оформлено два ПКО на один чек (НВ 4350631 от 31.07.2018)	1. Приход денежных средств в кассу по одному чеку (то есть одна хозяйственная операция – Дт 50 Кт 51) оформляется одним документом. 2. Остаток в кассе на конец рабочего дня.
2. 22.08.2021. Поступление наличных в кассу	Остаток денежных средств в кассе на конец рабочего дня
3. 23.08.2021. Поступление наличных в кассу	
4. 02.09.2021. Поступление наличных в кассу	
5. 04.09.2021. Поступление наличных в кассу	
6. 11.09.2021. Поступление наличных в кассу	
7. 16.09.2021. Поступление наличных в кассу	
8. 18.09.2021. Поступление наличных в кассу	
9. 20.09.2021. Поступление наличных в кассу	
10. 24.09.2021. Поступление наличных в кассу	
11. 25.09.2021. Поступление наличных в кассу	
12. 26.09.2021. Поступление наличных в кассу	
13. 27.09.2021. Поступление наличных в кассу	
14. 30.09.2021. Поступление наличных в кассу	
Примечание – Составлено автором.	

Выводы по таблице 36.

1. С 31 июля 2019 г. систематическое нарушение кассовой дисциплины. По кассовой книге присутствует остаток на конец дня, это недопустимо. Остаток должен быть 0 (нулевым). Согласно п. 1 ст. 15.1 КоАП РФ, за накопление в кассе наличных денег сверх установленных лимитов (а у предприятия он не установлен, значит, равен нулю) предусмотрен штраф от 40 000 до 50 000 руб.

2. Проверка двойных контрагентов по оборотно-сальдовой ведомости счет 62 – «Покупатели», счет 60 – «Поставщики» во избежание двойного учета выявила нарушения. Обнаружено множество «двойных контрагентов» по счетам 62 «Покупатели» и 60 «Поставщики», например, «АЕ5000», «Деловые линии», «Боравтостекло», «Бореалис», «ТК Гонг», «Логистическая компания Кит», «ЖелДорЭкспедиция», «Спецмаш», «СТАТУС 74» ЧОО ООО и т. д.

В результате чего возникает искажение данных для налогового учета, пример представлен в таблице 37.

Таблица 37 – Пример двойных контрагентов, счет 62, выявленный при проверке ООО «Денса Трак», тыс. руб.

Контрагент	Дебет	Кредит
СТАТУС 74 ЧОО ООО	–	9 000,00
СТАТУС 74 ЧОО ООО	9 000,00	–
Примечание – Составлено автором.		

Один и тот же контрагент-покупатель имеет разные остатки, в первом случае от него поступили деньги, но нет реализации (полученный аванс), во втором, наоборот, есть реализация, но нет оплаты. В таких случаях, как вышеприведенный с двойными контрагентами, происходит искажение информации, что приводит к двойному налогообложению, так как в соответствии с п. 1 ст. 154 гл. 21 НК РФ объектом налогообложения признается как реализация товаров, так и получение аванса, это ведет к нарушению по ст. 120 гл. 16 НК РФ. Это грубое нарушение в ведении учета хозяйственных операций.

3. Проверка счетов-фактур на правильность оформления согласно требованиям ст. 169 гл. 21 НК РФ выявила нарушение – занесение в учет одного счета-фактуры (в наличии имеется один счет-фактура) два раза суммы 7 000 руб. (таблица 38).

Таблица 38 – Двойное отражение операции по оказанию услуги поставщиком в учете ООО «Денса Трак»

Дата	Операция	Контрагент	Сумма, тыс. руб.
31.08.2021	Поступление товаров и услуг 00000000362 Размещение рекламных материалов	ООО «Форэст»	7 000,00
31.08.2021	Поступление товаров и услуг Размещение рекламных материалов	ООО «Форэст»	7 000,00
Примечание – Составлено автором.			

Также выявлено неправильное оформление полученной счета-фактуры от поставщика. Вместо названия покупателя клиента стоит фамилия директора – физическое лицо, сумма документа: 750 руб. Это нарушает требования ст. 169 гл. 21 НК РФ и в дальнейшем приведет к риску отказа в вычетах на данном предприятии (более детально рассмотрено далее в анализе, посвященном разделу вычетов).

4. Сопоставление сумм исчисленной плательщиком налоговой базы по НДС с оплатой. Сверим показатели по расчетному счету (таблица 39) с показателями, представленными в декларации.

Пришло от покупателей на расчетный счет 6 089 751 руб., но, если разобраться детально с приходом денег, всего от покупателей пришло 5 508 601 руб. Из них: 5 250 руб. – это возврат покупателю, 3 900 руб. – возврат поставщику, 572 000 руб. – заем. Разница между реализацией согласно представленной декларации 5 986 828 руб. и поступлением денег от покупателей составила 478 227 руб. От покупателей пришло меньше денег, можно предположить, что авансов нет, но это нужно проверить через алгоритм проверки авансов, представленный в главе 2 диссертационного исследования.

Таблица 39 – Анализ счета 51 расчетный счет за III квартал 2021 г. ООО «Денса Трак», тыс. руб.

Кор. счет	Дебет	Кредит
Начальное сальдо	–	–
50	–	93 000,00
58	572 000,00	–
60	3 900,00	5 776 050,51
62	5 513 851,21	5 250,00
68	–	8 268,00
69	–	21 744,00
91	–	90 595,77
Оборот	**6 089 751,21**	**5 994 908,28**
Конечное сальдо	**94 842,93**	**–**
Примечание – Составлено автором.		

Сумма налоговой базы с покупок у клиента завышена на 641 760 руб., что говорит о наличии авансов от поставщиков или завышении налогооблагаемой базы нереальными документами с учетом того, что еще оплата могла быть без НДС. Нужно проверить наличие счетов-фактур и контрагентов на признак благонадежности согласно алгоритму проверки, представленному в главе 2. Рассмотрим проверку ниже.

5. **Анализ налоговых показателей для выявления факта занижения налоговой базы**:

– *сравнение показателей выручки по декларации по налогу на прибыль с базой по НДС* показало отклонения по налогу на прибыль: реализация, указанная в декларации по налогу на прибыль, равна 5 984 130 руб., а база по НДС составила 5 986 828 руб. Занижение базы по налогу на прибыль в сравнении с базой по НДС составило 2 698 руб. Это факт занижения налоговой базы по налогу на прибыль – гл. 25 НК РФ, что будет учтено далее при рассмотрении анализа налога на прибыль;

– *проверка правильности учета реализации по фактическим реестрам,* предоставленным клиентом № 3, показала, что сумма всех реализаций составила 7 201 305 руб. (в том числе НДС 1 200 217 руб., налоговая база без НДС

6 001 087 руб.). В декларации указана сумма меньше 7 184 194 руб. (в том числе НДС 1 197 366 руб., база без НДС 5 986 828 руб.) на 17 111 руб., а уменьшение суммы НДС составило 2 852 руб., что требует выяснения этого вопроса более детально;

– *сравнение правильности расчетов в оборотно-сальдовой ведомости*:

К 90 × 20 / 120 = Д 90.3 – показало ошибку в выделении НДС с реализации (таблица 40).

Таблица 40 – Данные реализации ООО «Денса Трак» по счету 90 «Продажи» за III квартал 2021 г., тыс. руб.

Ставка НДС	Сумма, тыс. руб.
Выручка с НДС 20 %	7 061 271,57
Выручка без НДС	2 700,00
Итого	7 063 971,57
Примечание – Составлено автором.	

Не выделен НДС с реализации на сумму 2 700 руб. – указано без НДС. На исследуемом предприятии при проверке (выше) не выявлено продажи по виду деятельности без НДС. При расчете не учли, что реализация услуг (автосервис – сумма 2 700 руб.) облагается НДС, как и реализация товаров. Сумма по Кт 90 счету не идет с налоговой базой, предоставленной в декларации. Из этого следует, что имело место занижение налоговой базы по НДС, несоблюдение ст. 146 гл. 21 НК РФ.

6. **Анализ операций по расчетам с покупателями по авансам**: проверка поступлений денежных средств от покупателей по банку и выставление счетов-фактур на аванс – выявлено занижение налоговой базы.

В представленной декларации по НДС за III квартал в разделе 3 по строке 070 отсутствует сумма полученной оплаты в счет предстоящих расходов (авансы полученные), а фактически они у проверяемого клиента присутствуют. Не были указаны авансы от покупателя, проверенные по алгоритму определения авансов от покупателей, указанному в главе 2, представленные в таблице 41.

Таблица 41 – Авансы, полученные от покупателей ООО «Денса Трак», в разрезе Дт 51 счета Кт 62.02, тыс. руб.

Дата	Операция	Контрагент	Счет дебет	Сумма, тыс. руб.	Счет кредит	Сумма, тыс. руб.
19.07.2021	Поступление на расчетный счет	ООО «ПромУралСнаб»	51	105 000,00	62.02	105 000,00
31.07.2021	Поступление на расчетный счет	ООО ПК «МИТРА»	51	6 500,00	62.02	6 500,00
02.08.2021	Поступление на расчетный счет	Прохоров Сергей Владимирович (ИП)	51	86 350,00	62.02	86 350,00
09.08.2021	Поступление на расчетный счет	ООО «Регион Экспресс»	51	12 940,00	62.02	12 940,00
13.08.2021	Поступление на расчетный счет	ООО «ТрансРесурс»	51	2 400,00	62.02	2 400,00
16.08.2021	Поступление на расчетный счет	ООО «Триумф Торг»	51	3 400,00	62.02	3 400,00
03.09.2021	Поступление на расчетный счет	ООО «Бизнестрейд»	51	21 600,00	62.02	21 600,00
04.09.2021	Поступление на расчетный счет	ООО «СпецАвтоТранс»	51	500,00	62.02	500,00
13.09.2021	Поступление на расчетный счет	ООО «ТрансРесурс»	51	66 625,00	62.02	66 625,00
18.09.2021	Поступление на расчетный счет	Закаменных Алексей Юрьевич ИП	51	10 960,00	62.02	10 960,00
19.09.2021	Поступление на расчетный счет	ЗАО «Новации и бизнес в энергетике»	51	2 100,00	62.02	2 100,00
19.09.2021	Поступление на расчетный счет	ООО «ТрансРесурс»	51	22 800,00	62.02	22 800,00
19.09.2021	Поступление на расчетный счет	Прохоров Сергей Владимирович (ИП)	51	86 830,00	62.02	86 830,00
Итого 428 005,00						
Примечание – Составлено автором.						

– *проверка правильности итогового соотношения* Кт 62.02 «Авансы от покупателей» × 20 / 120 = Дт 76 АВ – НДС с авансов полученных: включение в книгу продаж и выделение НДС с авансов; выявлено нарушение – не выделены суммы НДС с полученных авансов.

Сумма на счете Кт 62.02 «Авансы от покупателей» 1 411 915 руб., представленная клиентом, больше, чем по данным консультанта, по причине неправильного включения в авансы займов в эти суммы (ошибка уже разобрана выше). Но нет данных по счету Дт 76 «Авансы», что говорит о том, что не было осуществлено выставление счетов-фактур с авансов, нарушение ст. 120 гл. 16 и ст. 166 гл. 21 НК РФ – занижение налоговой базы (таблица 42).

Таблица 42 – Обороты по счету 62.02 «Авансы от покупателей» ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г., тыс. руб.

Название счета	Сальдо	Дебет	Кредит	Сальдо
62.02 Расчеты по авансам полученным	–	547 990,00	1 411 915,00	863 925,00
Примечание – Составлено автором.				

7. **Анализ правильности отражения налоговых вычетов** рассмотрен по разделам:

– проверка правомерности зачета авансов (соблюдение п. 5 ст. 171 гл. 21 НК РФ) показала отсутствие данных операций у ООО «Денса Трак», хотя, согласно данным счета 62.02, имеются обороты по дебету данного счета, который соответствует восстановлению аванса от покупателя (таблица 43);

Таблица 43 – Данные отражения сумм авансов от поставщиков ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г.

Контрагент	Сумма, руб.
ООО «Авто Альянс ДВ»	12 000,00
ООО «АвтоДепо»	65 560,00
ООО «Автоспецкомплект»	132 295,00
ООО «Автотехника-Урал»	4 230,00
ООО «АЕ5000» ИНН 7453247714	2 924,80
ООО ТК «Байкал-Сервис» Челябинск	9 321,17
ООО «Бегет»	8 500,00
ООО «Бихайв»	15 000,00
ООО ТК «Гонг» ИНН 7448135780	49 600,00

Продолжение таблицы 43

Контрагент	Сумма, руб.
ООО Группа компаний «СпецМаш»	92 913,00
ООО «Деловые линии» ИНН 7826156685	11 796,20
ООО «ДИЭЛЬ»	3 010,00
ООО «ЖелДорЭкспедиция» Челябинск	5 016,00
ООО ЛК «КИТ» ИНН 6671322624	12 327,00
ООО «КОЛЕСА ДАРОМ.РУ»	27 322,40
ООО «Комтел»	507,94
ООО «МИКОС»	3 900,00
Солдаткин Василий Владимирович ИП	46 090,00
ООО ЧОО «СТАТУС 74» ИНН 7453188402	4 500,00
ООО «Студия Квадрат»	20 900,00
ООО «ТЕХНОТОРГ»	9 000,00
ООО «Универсал-Ч»	50 000,00
ООО «Холдинг-Б»	5 252,00
ООО «ЧелябТехТранс»	12 310,00
ЗАО «Элис»	16 300,00
ООО «Энергия Аккумуляторная Компания» 7451277833	29 070,00
И т о г о	659 672,51
П р и м е ч а н и е – Составлено автором.	

– проверка наличия аванса от поставщика – вычета согласно п. 12 ст. 171 гл. 21 НК РФ – показала отсутствие данных в декларации, но существует движение по счету (таблица 43). Не применили Дт 60.02 – вычеты от авансов поставщиков на сумму 659 672 руб., в том числе НДС 109 945 руб. Применение вычетов с авансов носит рекомендательный характер;

– проверка правильности применения вычетов с покупки товара, услуги – соблюдение ст. 169, 171 гл. 21 НК РФ;

– анализ оплаты поставщикам и наличие документов, подтверждающих факт получения товаров (работ, услуг) от поставщиков на эту сумму, в сопоставлении Дт 60 Кт 51 (оплата за товар) × 20 / 120 = Дт 19.

Анализ показал следующее. Факт наличия оплаты товара и услуг на сумму 5 772 150 руб. × 20 / 120 = 962 025 руб., что меньше, чем указано по дебету счета 19. Это свидетельствует о риске занижения налоговой базы агрессивным методом – путем отражения прихода несуществующего товара, услуги – риск фиктивной сделки (ст. 247 гл. 25 НК РФ). Также выявлено наличие на счете 19 дебетового остатка (таблица 44).

Таблица 44 – Данные 19 счета НДС с покупок ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г., тыс. руб.

Счет	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
19	–	–	1 191 449,30	1 151 663,60	39 785,70	–
19.03	–	–	1 138 260,31	1 098 949,02	39 311,29	–
19.04	–	–	53 188,99	52 714,58	474,41	–
Итого	–	–	1 191 449,30	1 151 663,60	39 785,70	–
Примечание – Составлено автором.						

Остаток на счете 19 возник у ООО «Денса Трак» в результате того, что в поступлении товаров, оформленных в «1С»:

– от 24.09.2021 на сумму 132 295,00 руб.;

– от 26.09.2021 на сумму 12 310,00 руб.;

– от 27.09.2021 на сумму 42 233,25 руб.;

– от 27.09.2021 на сумму 13 888,90 руб.;

от 30.09.2021 на сумму 41 470,00 руб. отсутствует во вкладке «Счет-фактура», галочка в поле «Отразить в книге покупок». Поэтому НДС по этим поступлениям не попадает в книгу покупок. Согласно п. 3 ст. 169 гл. 21 НК РФ, налогоплательщики НДС должны вести книгу покупок и книгу продаж: «Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж»[1];

[1] Статья 169. Счет-фактура // Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 02.02.2024).

– *выявление фиктивных сделок*. Проверка наличия на Кт 60 сумм неоплаченных покупок больше 500 000 руб. показала, что есть документы при отсутствии оплаты по ним, что говорит об агрессивных методах ухода от налога. Разница по счету Дт 60 по операциям, проведенным и оплаченным, составила 869 041 руб., в том числе НДС 144 840 руб. Далее, следует проверять каждую сделку и контрагента на факт неблагонадежности (таблица 45).

Таблица 45 – Выявление нарушений в части отражения фиктивных сделок по НДС по счету Дт 60 «Поставщики» ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г., тыс. руб.

Контрагент	Сумма, тыс. руб.
ООО «Авто Сити»	215 056,00
ООО «ДМ Групп»	653 985,00
Итого	869 041,00
Примечание – Составлено автором.	

8. **Анализ соответствия начисленной суммы НДС оплаченной**, включение в книгу покупок и книгу продаж. Начисление показало полное несовпадение с представленными данными по декларации (таблица 46).

Таблица 46 – Данные анализа счета НДС 68.02 за III квартал 2019 г. ООО «Денса Трак», тыс. руб.

Кор. счет	Дебет	Кредит
Начальное сальдо		
19	1 068 984,62	–
90	–	1 077 141,65
Оборот	1 068 984,62	1 077 141,65
Конечное сальдо		8 157,03
Примечание – Составлено автором.		

Сумма к оплате, отраженная в декларации, – 8 158 руб., на счете покупки товара (услуг) указана 10 689 844 руб. (Дт 68.02 Кт 19), в декларации больше и равна 1 189 208 руб., реализация товаров указана 1 077 141 руб. (Дт 90.3 Кт 68.02), а в де-

кларации сумма 1 197 366 руб., что тоже больше, чем на счете 68.02. Все это еще раз подтверждает наличие несоответствий в учете анализируемого предприятия. Данных оплаты НДС в бюджете у ООО «Денса Трак» не выявлено.

9. **Анализ правильности заполнения декларации ООО «Денса Трак»** показал, что ошибок не обнаружено, декларация составлена правильно и сдана вовремя.

10. **Определим налоговые риски** согласно приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-306/333@ (ред. от 10 мая 2012 г.) «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков» (таблица 47).

Таблица 47 – Расчет налоговых рисков по НДС за III квартал 2021 г. ООО «Денса Трак», тыс. руб.

Доходы	Вычеты	Доля, % (не должна быть больше 89 %)	11 % налог рекомендованный	Отклонение от начисленного налога
1 197 366,00	1 189 208,00	99 %	131 710,26	–123 552
Примечание – Составлено автором.				

Сопоставим расчеты предприятия и консультанта по НДС ООО «Денса Трак» (таблица 48).

Вывод: неоднократное грубое нарушение налогового учета, ведущее к искажению, занижению налоговой базы – несоблюдение ст. 120, 122 гл. 16 и ст. 146, 153, 154 гл. 21 НК РФ, что может привести в будущем к нарушению п. 1 ст. 199 УК РФ. Использование агрессивных способов в получении вычетов с покупки товара. Неиспользование на данном предприятии налогового учета в области авансов, полученных от покупателей, авансов, выданных поставщикам, что является несоблюдением ст. 146, 153, 154, 171 гл. 21 НК РФ. Также оценка налоговых рисков показала высокий уровень превышения относительно предложенной законодательством нормы вычетов. Все нарушения, выявленные при консультировании, свидетельствуют о неоднократном грубом нарушении учета (два раза и более в течение календарного года) и облагаются штрафом 20 % неуплаченного налога согласно п. 3 ст. 120 гл. 16 НК РФ.

Таблица 48 – Данные расчета НДС клиента и налогового консультанта ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г., руб.

Показатель	Данные учета клиента		Данные консультанта		Сумма выявленных нарушений по НДС	Норма права
	Формирование налоговой базы	Сумма НДС	Формирование налоговой базы	Сумма НДС		
Реализация	5 986 828	1 197 366	6 001 085	1 200 217	–2 852	Ст. 145 гл. 21 НК РФ, занижение налоговой базы
Авансы полученные	0	0,00	428 005	71 334	–71 334	Ст. 168 гл. 21 НК РФ, занижение налоговой базы
Покупка	5 946 040	1 189 208	4 810 125	962 025	–227 183	Нарушение ст. 169, 171 гл. 21 НК РФ
Зачет авансов	–	0,00	256 150,01	42 692	–42 692	Неприменение ст. 171 гл. 21 НК РФ
Авансы от поставщиков	–	0	659 672	109 945	–109 945	Неприменение ст. 171 гл. 21 НК РФ
Итого НДС	–	8 158,00	–	309 526	–301 368 без авансов от поставщиков, без зачета авансов	Ст. 168 гл. 21 НК РФ, занижение налоговой базы
				266 834	–258 676 с зачетом авансов	Ст. 168 гл. 21 НК РФ, занижение налоговой базы
				238 192	–230 034 без авансов от покупателя	Ст. 168 гл. 21 НК РФ, занижение налоговой базы
Примечание – Составлено автором.						

В приведенном случае сумма возможного штрафа составит 61 905 руб., и необходима доплата налогов на сумму 309 526 руб. (таблица 48). По итогам налоговой консультации фирма получила выгоду, и она составила 45 274 руб., доля затрат от участия консультантов и экономии равна 25 % (таблица 49).

Таблица 49 – Данные эффективности налоговой консультации ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г.

Выявленное правонарушение	Статья НК РФ	Сумма выявленных нарушений, руб.	Расходы на консалтинговые услуги, руб.	Экономия на налоговых платежах в 2021 г., руб.	Налоговые риски		Доля затрат на консультацию от рисков, руб.
					%	руб.	
Занижение налогобло-гаемой базы (доходы)	145, 168	74 186	15 000	Нет	20 % штраф п. 3 ст. 120 НК РФ	301 369 × 20 % = = 60 274	25 % = = 45 274
Завышение расходов	169	227 183	–	Нет	–	–	–
Итого	–	301 369	–	–	–	60 274	45 274
Примечание – Составлено автором.							

Предложенные меры предотвращения налоговых правонарушений дают возможность избежать штрафов в будущем в размере 60 274 руб. Несоблюдение предложенных рекомендаций по итогам налоговой консультации может привести к следующим рискам по налогам: налоговое преследование, отнесение фирмы к неблагонадежным, блокировка счетов и появление невыясненных сумм списания с расчетного счета, уголовное наказание.

Рекомендовано изменить агрессивные способы ведения налогового учета НДС и повысить свою благонадежность, сдать уточненные декларации и заплатить налоги.

Далее, предложены примеры разборов налоговых консультаций по налогу на прибыль (приложение Щ), по налогу на имущество организаций (приложение Э), по транспортному налогу (приложение Ю) и прогноз от предложенных мер консультаций (приложение Я).

Подводя итоги этой главы диссертационного исследования, следует отметить, что рекомендации, рассмотренные на практике по предотвращению рисков налоговых правонарушений, показали положительные результаты: во всех рассмотренных примерах налоговые консультанты нашли правонарушения и предотвратили их. Тем самым сократили штрафные санкции фирм в будущем и устранили

часть налоговых рисков. Но сократить налоги на исследуемых предприятиях не получилось, так как в основу данных методических разработок положен основной принцип соблюдения действующего законодательства РФ и устранения налоговых правонарушений.

Данный подход, применяемый в налоговом консультировании, нацеленный на проверку правильности налоговых расчетов, позволит гармонизировать разрывы между теорией и практикой налогового консалтинга и поможет в создании равновесия интересов государства и налогоплательщиков, что, по мнению специалистов, на сегодняшний день является научной проблемой.

Заключение

Налоговый консалтинг в России в современных условиях экономического кризиса и пандемии состоялся как экономическое явление. Главным направлением консультаций, как выяснилось в ходе исследования, является сохранение бизнеса любым путем за счет оптимизации налоговых обязательств и не всегда законными, а агрессивными методами сокращения налоговых обязательств. Поэтому предотвращение налоговых рисков в деятельности хозяйствующих субъектов является актуальным направлением, но имеет ряд проблем.

В процессе проводимого исследования выяснилось, что налоговый консалтинг имеет одну основную помеху в своем развитии – это отсутствие законодательной базы и, как следствие, отсутствие единого понятийного аппарата по налоговому консалтингу. По мнению автора диссертационного исследования, налоговый консалтинг следует рассматривать как единую систему управления проектом, включающую в себя: анализ, планирование, алгоритм действий, контроль и ответственность за проект. Определение автор предлагает дать следующее: налоговый консалтинг – это форма отношений в рамках налогового процесса между субъектом предпринимательской деятельности и корпоративным налоговым консультантом в рамках строгого соблюдения налогового законодательства, на платной основе по договору. Задачей этих отношений является обеспечение финансовой устойчивости и платежеспособности субъектов хозяйственной деятельности путем применения функций информирования, управления и контроля.

Такое определение позволит рассматривать негосударственный налоговый консалтинг как экономическое явление и позволит в будущем результативно функционировать и совершенствовать отношения интересов государства и налогоплательщиков.

В процессе исследования, согласно поставленным задачам, автором были изучены следующие вопросы:

– систематизации теоретических положений концептуальных исследований по налоговому консалтингу – виду финансовых услуг и механизмов его реализации в России, нацеленных на выявление, предотвращение и минимизацию налоговых рисков предприятия;

– представления методических положений по выявлению правонарушений налогового законодательства с целью сокращения налоговых рисков предприятия в рамках институционального и функционального аспектов на основе алгоритмизации и компаративного анализа действующих способов организации налогового консалтинга;

– разработки методики инициативной налоговой проверки, направленной на выявление и предотвращение налоговых правонарушений, допущенных хозяйствующими субъектами; предложены и апробированы рекомендации по проведению инициативных налоговых проверок в рамках налогового консалтинга, направленных на сокращение штрафных санкций и налоговых рисков.

Решение заявленных задач позволило автору диссертационного исследования проанализировать современное состояние и предпосылки развития налогового консалтинга в условиях возросших налоговых рисков хозяйствующих субъектов; конкретизировать понятие налогового риска, систематизировать классификацию налоговых рисков. Определен авторский подход к сущности налогового консалтинга: дано определение, обозначены цель, задачи и принципы. Выделены и обоснованы функции налогового консалтинга. Предложена классификация видов консалтинговых услуг в зависимости от выполняемых функций налогового консалтинга.

В целях совершенствования механизмов налогового консалтинга, нацеленных на выявление и предотвращение налоговых рисков, разработан комплексный алгоритм налогового консалтинга. Представлена обучающая модель налогового консалтинга, предполагающая обучение заказчика для возможности самостоятельного решения им возникающих проблем в налоговом учете, базирующаяся на проектной, информационной и процессуальной моделях налогового консалтинга; разработан комплексный алгоритм налогового консалтинга в области выявления или предотвращения налоговых правонарушений, включающий анализ деятельности предприятия, анализ налоговых правонарушений, анализ судебной практики и направленный

на проведение превентивных мероприятий по сокращению и предотвращению налоговых правонарушений. Отдельно предложен алгоритм налогового консалтинга на предмет выявления налоговых правонарушений, допущенных в процессе налоговой оптимизации хозяйствующего предприятия, позволяющий эффективно проводить налоговый консалтинг в части определения правонарушений, допущенных в процессе налоговой оптимизации предприятия, и направленный на проведение качественных и глубинных исследований для минимизации налоговых рисков хозяйствующих субъектов.

Разработана оригинальная методика инициативной налоговой проверки, направленной на выявление и предотвращение налоговых правонарушений, допущенных хозяйствующими субъектами, включающая пошаговые методические рекомендации по ведению проверок в разрезе отдельных налогов, направленных на выявление и предотвращение налоговых рисков с выделением этапов их реализации. Также представлены уточняющие блок-схемы по разбору проблемных ситуаций в процессе консалтинга в разрезе отдельных налогов, позволяющие повысить эффективность проводимых налоговых проверок и предотвратить налоговые правонарушения на основе оценки потенциальных рисков; раскрыта и апробирована данная методика на примере анализируемых предприятий и проведения у них налоговых проверок в рамках налогового консалтинга, направленных на сокращение штрафных санкций и налоговых рисков.

Комплекс предложенных рекомендаций позволит усовершенствовать систему налогового консалтинга на предмет выявления и минимизации налоговых рисков в период форс-мажорных обстоятельств, вызванных всеобщей цифровизацией бизнес-процессов, нестабильной экономической и геополитической ситуации, существования бизнеса в условиях пандемии, становления налогового консалтинга как экономического явления и возрастания его роли, вызванного большим спросом со стороны потребителей налоговых отношений. Научная новизна диссертационного исследования позволит проложить путь к решению глобальной цели государственного уровня – достижению гармонизации налоговых отношений между государством и налогоплательщиками.

Список литературы

1. Агеев, С. В. Методология исследования маркетинга услуг / С. В. Агеев // Вестник ТГУ. – 2006. – № 4. – С. 240–245.

2. Агеева, О. Число банкротств выросло почти в полтора раза. Почему компании ликвидируются, а активы уходят по дешевке / О. Агеева // РБК : [сайт]. – URL: https://www.rbc.ru/economics/24/06/2019/5d0cf3fc9a7947ccc62515b9 (дата обращения: 19.09.2023).

3. Акулич, В. Г. Проблемы внедрения электронного документооборота в деятельность органов государственной власти / В. Г. Акулич, И. А. Мисинева // Финансовая экономика. – 2021. – № 1. – С. 16–19.

4. Англо-русский толковый словарь. Банковское дело / сост. Т. Е. Апанасенко [и др.]. – Москва : Экон. шк. : ОЛМА-ПРЕСС Образование, 2005. – 816 с. – ISBN 5-94849-855-7.

5. Андреев, В. Налоговые доначисления бизнесу выросли в 2 раза / В. Андреев // Финмаркет : [сайт]. – URL: https://www.finmarket.ru/main/article/5883999 (дата обращения: 19.09.2023).

6. Андрианова, Е. В. Финансовые услуги как экономическая и правовая категория / Е. В. Андрианова, М. Г. Черноудова // Гуманитарный научный вестник. – 2021. – № 2. – С. 193–199.

7. Антонова, Н. А. Сущность и цель современной профессиональной услуги Дью Дилидженс / Н. А. Антонова // Актуальные вопросы экономики и управления : материалы III Междунар. науч. конф. (Москва, 20–23 июня 2015 г.). – Москва : Буки-Веди, 2015. – С. 58–61.

8. Арипов, М. Г. Особенности функционирования теневой экономики в России, методы противодействия / М. Г. Арипов // Региональные проблемы преобразования экономики. – 2012. – № 1. – С. 28–36.

9. Аронов, А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – Москва : ИНФРА-М, 2009. – 576 с. – ISBN 978-5-9776-0438-3.

10. Артеменко, Г. А. Перспективы развития института налогового консультирования в России как важнейшего условия модернизации системы налогового администрирования / Г. А. Артеменко // Terra economicus. – 2011. – Т. 9, № 3-2. – С. 92–95.

11. Артеменко, Д. А. Методологические аспекты институционального оформления отношений в сфере налогового аудита и консалтинга / Д. А. Артеменко // Учет и статистика. – 2010. – № 3 (19). – С. 49–50.

12. Артеменко, Д. А. Роль институционализации налогового консультирования в налоговых отношениях / Д. А. Артеменко, С. В. Пименов // Научный вестник Южного института менеджмента. – 2015. – № 3. – С. 43–46.

13. Аудит / М. А. Штефан, О. А. Замотаева, Н. В. Максимова, А. В. Шурыгин ; под ред. М. А. Штефан. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2025. – 731 с. – ISBN 978-5-534-16559-3.

14. Ахметжанов, Б. Оценка эффективности инвестиционных проектов / Б. Ахметжанов, Н. Лустов. – [Б. м.] : Ridero, 2020. – 156 с. – ISBN 978-5-0051-5601-3.

15. Балакин, В. В. Налоговое консультирование / В. В. Балакин, Л. С. Кирина, Д. Г. Черник. – Москва : Экономика, 2009. – 439 с. – ISBN 978-5-282-02903-1.

16. Банкротства граждан – статистика Федресурса за 2019 год // Федресурс : [сайт]. – URL: https://fedresurs.ru/news/390d0bea-3b00-4512-87a9-5d23fcabfb59 (дата обращения: 19.09.2023).

17. Барулин, С. В. Экономическое содержание и структура института налогового консультирования как формы налоговых отношений и управления / С. В. Барулин, А. В. Минвалиев // Налоги и финансы. – 2017. – № 2 (34). – С. 23–31.

18. Башкирова, Н. Н. Основы налогового консультирования / Н. Н. Башкирова, Е. Б. Сугробова ; под ред. Л. И. Гончаренко. – Москва : Магистр, 2008. – 176 с. – ISBN 978-5-9776-0043-9.

19. Бобошко, В. И. Организационно-методические аспекты обеспечения бюджетно-налоговой безопасности, и их реализация в системе налогового администрирования / В. И. Бобошко, Н. М. Бобошко, К. В. Новоселов // Инновационное развитие экономики. – 2022. – № 5 (71). – С. 263–268.

20. Ван Хорн, Д. Основы финансового менеджмента : пер. с англ. / Д. Ван Хорн, Д. Вахович. – Москва : Вильямс, 2018. – 1225 с. – ISBN 978-5-8459-1943-4.

21. Вылкова, Е. С. Технологическая трансформация процедур налогового администрирования как фактор экономического роста / Е. С. Вылкова, Н. Г. Викторова, Н. В. Покровская // Journal of new economy. – 2020. – Т. 21, № 1. – С. 53–71.

22. Гончаренко, Л. И. Налоговое администрирование / Л. И. Гончаренко, А. С. Адвокатова, И. А. Журавлева. – Москва : Кнорус, 2009. – 448 с. – ISBN 978-5-16-017557-7.

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

24. Гончаренко, Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления / Л. И. Гончаренко // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 2–11.

25. Горловская, И. Г. Рынок финансовых услуг как часть рынка ценных бумаг в России / И. Г. Горловская // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2006. – № 1 (13). – С. 38−46.

26. Грейнер, Л. Е. Эволюция и революция в процессе роста организаций / Л. Е. Грейнер // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия: Менеджмент. – 2002. – № 4. – С. 76–94.

27. Гриднева, И. А. К вопросу о последствиях экономического консалтинга / И. А. Гриндева // Российское предпринимательство. – 2013. – № 2 (224). – С. 100–106.

28. Грундел, Л. П. Налоговое консультирование / Л. П. Грундел. – Москва : Юрайт, 2025. – 257 с. – ISBN 978-5-534-11774-5.

29. Гузов, Ю. Н. Учет и аудит цифровых финансовых активов / Ю. Н. Гузов // Управление бизнесом в цифровой экономике : сб. тез. выступлений 5-й Между-

нар. конф. (Санкт-Петербург, 19 марта 2022 г.). – Санкт-Петербург : С.-Петерб. гос. ун-т пром. технологий и дизайна, 2022. – С. 382–385.

30. Гусева, О. Г. Развитие российского рынка финансовых услуг: инструменты и механизмы / О. Г. Гусева, А. В. Дидоренко // Terra economicus. – 2012. – Т. 10, № 1-3. – С. 108–114.

31. Дедкова, Е. Г. Место и роль налогового консультирования в современной экономике / Е. Г. Дедкова // Экономические и гуманитарные науки. – 2011. – № 7 (234). – С. 92–99.

32. Демышева, Т. А. Организация методика налогового консультирования / Т. А. Демышева, Н. И. Шелихова. – Москва : Палата налоговых консультантов, 2013. – 159 с. – ISBN 978-5-903344-05-5.

33. Дзагоева, М. Р. Оценка показателей эффективности налогового контроля НДС в условиях автоматизации налоговых процессов / М. Р. Дзагоева // Вестник Академии знаний. – 2024. – № 4 (63). – С. 451–454.

34. Долан, Э. Дж. Деньги, банковское дело и денежно-кредитная политика : пер. с англ. / Э. Дж. Долан, К. Д. Кэмпбелл, Р. Дж. Кэмпбелл. – Москва : Профико ; Санкт-Петербург : Мосинкомбанк, 1993. – 446 с.

35. Дрожжина, И. А. Анализ выявления и управления налоговыми рисками / И. А. Дрожжина // Финансы и кредит. – 2010. – № 10 (394). – С. 33–39.

36. Дьячкина, Л. А. Налоговое консультирование / Л. А. Дьячкина, А. А. Орлова. – Санкт-Петербург : СПбГЭУ, 2015. – 109 с. – ISBN 978-5-7310-3396-1.

37. Евстигнеев, Е. Н. Методологические основы налогового менеджмента / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова // Проблемы экономики и управления в торговле и промышленности. – 2013. – № 1 (1). – С. 26–32.

38. Евстигнеев, Е. Н. Этимология термина «Управление налогообложением»: системный подход / Е. Н. Евстигнеев // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 47 (350). – С. 47–5.

39. Ежова, Е. А. Налоговые риски государства / Е. А. Ежова // Научные записки молодых исследователей. – 2014. – № 3. – С. 5–7.

40. Ендовицкий, Д. А. Взаимосвязь систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетного учреждения / Д. А. Ендовицкий, С. В. Головин, Н. Э. Спиридонова // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23, № 11. – С. 1240–1252.

41. Енин, Ю. И. Инновационный менеджмент и маркетинг инноваций / Ю. И. Енин, А. А. Пилютик, Н. А. Подобед. – Минск : Право и экономика, 2017. – 115 с. – ISBN 978-9-85-552643-9.

42. Зайнуллина, С. Ф. Финансовый консалтинг: состояние и перспективы развития / С. Ф. Зайнуллина, К. А. Галеева // Актуальные проблемы развития хозяйствующих субъектов, территорий и систем регионального и муниципального управления : материалы XV Междунар. науч.-практ. конф. (Курск, 24–25 мая 2020 г.). – Курск : ЮЗГУ, 2020. – С. 146–149.

43. Замула, Е. В. Налоговые риски предприятия и пути их минимизации / Е. В. Замула, И. А. Кузьмичева // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2014. – № 8. – С. 118–122.

44. Засько, В. Н. О создании правового поля на рынке консультационных услуг / В. Н. Засько, Т. Н. Мехова // Налоговая политика и практика. – 2014. – № 11 (143). – С. 30–32.

45. Засько, В. Н. Последствия международной налоговой оптимизации для макроэкономики Российской Федерации / В. Н. Засько, Г. П. Чамурлиев // Государственная служба. – 2019. – Т. 21, № 4 (120). – С. 43–49.

46. Зуйков, А. В. Влияние имущественного налогообложения на фискальную нагрузку: методический аспект / А. В. Зуйков // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, № 2 (440). – С. 227–237.

47. Искандаров, Д. Ф. Развитие финансовых технологий как угроза традиционной бизнес-модели розничных банков на рынке финансовых услуг / Д. Ф. Искандаров // Новая экономика, бизнес и общество : сб. материалов Апр. науч.-практ. конф. молодых ученых (Владивосток, 25 мая 2020 г.). – Владивосток : ДВФУ, 2020. – С. 961–965.

48. Кирина, Л. С. О возможности использования в России международного опыта государственного регулирования налогового консультирования / Л. С. Кирина // Бизнес в законе. – 2014. – № 1. – С. 206–209.

49. Климов, В. В. Уполномоченные субъекты в сфере защиты прав потребителей финансовыхуслуг в Российской Федерации (на примере Банка России и Роспотребнадзора) / В. В. Климов // Юридическое образование и наука. – 2024. – № 3. – С. 33–37.

50. Клычова, А. С. Консалтинговые услуги: сущность, виды и основные направления использования / А. С. Клычова, Г. С. Клычова, А. Р. Закирова // Вестник Казанского ГАУ. – 2017. – № 2 (44). – С. 109–15.

51. Кобылянский, А. К. Совершенствование налогового консультирования корпоративных налогоплательщиков : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Кобылянский Артем Константинович. – Ростов-на-Дону, 2014. – 163 с.

52. Кобылянский, А. К. Теоретические и организационные аспекты формирования института налогового консультирования / А. К. Кобылянский // Финансовые исследования. – 2012. – № 1. – С. 81–88.

53. Кожанчиков, О. И. Налоговый контроль в системе налогового администрирования и направления его развития / О. И. Кожанчиков, И. А. Шалаев // Среднерусский вестник общественных наук. – 2023. – Т. 18, № 1. – С. 159–178.

54. Колпакова, Г. М. Сущность и особенности финансовой услуги в информационном обществе / Г. М. Колпакова, Ю. В. Евдокимова // Вестник МГПУ. – 2019. – № 1 (19). – С. 35–43.

55. Комлев, Н. Ю. Проблемы правового регулирования защиты прав потребителей финансовых услуг / Н. Ю. Комлев, А. В. Рамазанов // Вестник Владимирского юридического института. – 2024. – № 1 (70). – С. 39–45.

56. Корпоративный налоговый менеджмент / М. М. Шадурская, Е. А. Смородина, И. В. Торопова, Т. В. Бакунова. – Москва : Юрайт, 2021. – 230 с. – ISBN 978-5-534-16122-9.

57. Кривчанская, А. В. Особенности процедуры due diligence при оценке сделок / А. В. Кривчанская, А. Е. Шпакова // Стоимость собственности: оценка и

управление : материалы 9-й Междунар. науч.-метод. конф. (Москва, 23 ноября 2017 г.). – Москва : Университет «Синергия», 2017. – С. 249–255.

58. Крохина, Ю. А. Финансовое право России / Ю. А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Норма, 2008. – 720 с. – ISBN 978-5-468-00257-5.

59. Крохичева, Г. Е. Структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации / Г. Е. Крохичева, А. Р. Галиев // Вестник евразийской науки. – 2012. – № 3 (12). – С. 1–22.

60. Кузин, А. Г. Экономическое содержание государственного налогового контроля / А. Г. Кузин // Современная экономика: проблемы и решения. – 2013. – № 6 (42). – С. 57–65.

61. Липатова, И. В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы / И. В. Липатова // Финансы. – 2003. – № 7. – С. 26–29.

62. Львова, Н. А. Институты рынка устойчивых финансовых услуг / Н. А. Львова, З. Ю. Рахимов, Н. С. Воронова // Устойчивое развитие: вызовы и возможности : сб. науч. ст. / под ред. Е. В. Викторовой. – Санкт-Петербург : СПбГЭУ, 2020. – С. 179–188.

63. Мазурина, Л. А. Страхование ответственности налоговых консультантов при осуществлении управленческого консультирования / Л. А. Мазурина // Сибирская финансовая школа. – 2013. – № 4. – С. 88–92.

64. Макхэм, К. Управленческий консалтинг : пер. с англ. / К. Макхэм. – Москва : Дело и сервис, 1999. – 288 с. – ISBN 5-8018-0047-6.

65. Малиновская, В. М. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность / В. М. Малиновская // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2015. – № 8. – С. 3–14.

66. Малис, Н. И. Налоговая политика в противодействии теневой экономике: повышение собираемости налогов / Н. И. Малис // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2014. – № 1. – С. 81–90.

67. Малис, Н. И. Налоговый учет и отчетность / Н. И. Малис, Л. П. Грундел, А. С. Зинягина. – Москва : Юрайт, 2015. – 407 с. – ISBN 978-5-534-19101-1.

68. Мамута, М. В. Защита прав потребителей финансовых услуг в системе ипотечного кредитования / М. В. Мамута, А. А. Цыганов, А. Д. Языков. – DOI 10.30680/ECO0131-7652-2021-7-129-150 // ЭКО. – 2021. – № 7 (565). – С. 129–150.

69. Маслова, И. Н. Налоговое бюджетирование как элемент системы налогового планирования перерабатывающих организаций АПК России / И. Н. Маслова, А. С. Оробинский, А. Н. Полозова, Л. Е. Совик // Экономика и банки. – 2019. – № 2. – С. 38–49.

70. Медведев, А. Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей / А. Н. Медведев. – Москва : ИНФРА-М, 1996. – 246 с. – ISBN 5-86225-280-0.

71. Мигунова, М. И. Оценка налоговых рисков / М. И. Мигунова, Т. А. Цыркунова. – Красноярск : КГТЭИ, 2015. – 74 с. – ISBN 5-98153-058-8.

72. Мизгулин, Д. А. Методологические подходы к определению содержания рисков в сфере налогообложения и налоговых рисков / Д. А. Мизгулин // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2011. – № 1 (67). – С. 31–35.

73. Микушин, В. С. Сравнительный анализ понятий «налоговый процесс» и «административный процесс» / В. С. Микушин, Е. Ю. Цепилов // Эволюция российского права : материалы XVI Междунар. науч. конф. молодых ученых и студентов (Екатеринбург, 27 апреля 2018 г.). – Екатеринбург : УрГЮУ, 2018. – С. 452–455.

74. Миллер, Н. В. Налоговые риски и налоговые правонарушения / Н. В. Миллер // От синергии знаний к синергии бизнеса: цифровая трансформация : сб. ст. и тез. докл. VII Междунар. науч.-практ. конф. студентов, магистрантов и преподавателей (Омск, 30 марта 2020 г.). – Омск : КАН, 2020. – С. 188–191.

75. Министерство финансов Российской Федерации : [сайт]. – URL: https://minfin.gov.ru (дата обращения: 12.10.2022).

76. Министерство экономического развития Российской Федерации : [сайт]. – URL: https://www.economy.gov.ru (дата обращения: 12.10.2022).

77. Миркин, Я. Проблемы становления и пути развития налогового консультирования в России / Я. Миркин // Финансовая библиотека Миркин.ру : [сайт]. – URL: https://www.mirkin.ru/_docs/articles05-025.pdf (дата обращения: 24.02.2024).

78. Мироненко, О. В. Финансовый консалтинг как инструмент эффективного ведения бизнеса / О. В. Мироненко, Н. Е. Николаева // Экономическая наука – хозяйственной практике : материалы XIX Междунар. науч.-практ. конф. (Кострома, 21–22 мая 2019 г.). – Кострома : КГУ, 2019. – С. 256–260.

79. Митрофанова, И. А. Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации / И. А. Митрофанова, А. Б. Тлисов, Г. А. Яценко // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2014. – № 23 (209). – С. 18–25.

80. Морозко, Нат. И. Тенденции цифровизации российского рынка финансовых услуг / Нат. И. Морозко, Н. И. Морозко, В. Ю. Диденко. – DOI 10.26794/1999-849X-2024-17-2-51-59 // Экономика. Налоги. Право. – 2024. – Т. 17, № 2. – С. 51–59.

81. Мясникова, Е. С. Модели налогового консультирования / Е. С. Мясникова, О. С. Тюнина // Экономика и социум. – 2017. – № 3 (34). – С. 992–995.

82. Назаров, М. А. Влияние рыночных инструментов на повышение качества аудиторских услуг / М. А. Назаров, К. С. Павлова // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2015. – Т. 1, № 4. – С. 182–189.

83. Назаров, М. А. Оценка налоговой нагрузки на малый и средний бизнес в Самарской области / М. А. Назаров, О. Л. Михалева // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2016. – № 12 (146). – С. 41–47.

84. Назаров, М. А. Проблемы и перспективы налогообложения субъектов малого бизнеса в современных условиях / М. А. Назаров // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 12 (137). – С. 1456–1458.

85. Налоговое администрирование и налоговый контроль. Теория и практика / З. М. Хашева, Д. А. Артеменко, О. С. Белокрылова [и др.]. – Краснодар : Южный институт менеджмента, 2006. – 197 с. – ISBN 5-93926-133-7.

86. Налоговое консультирование: теория и практика / под ред. Н. И. Малис. – Москва : Магистр ; ИНФРА-М, 2018. – 416 с. – ISBN 978-5-9776-0452-9.

87. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // КонсультантПлюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 12.03.2024).

88. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // КонсультантПлюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 12.03.2024).

89. Некрасова, О. Л. Направления стратегического развития рынка финансовых услуг / О. Л. Некрасова // Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов : материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Киров, 8 ноября 2015 г.) – Киров : Радуга-ПРЕСС, 2015. – С. 103–105.

90. Нечаева, М. Л. Система финансового контроля в управлении предприятием малого бизнеса: методы и инструменты реализации / М. Л. Нечаева, Е. А. Лысова // Финансы и кредит. – 2019. – Т. 25, № 2. – С. 360–374.

91. Никулина, О. М. К вопросу об оптимизации налогообложения в современной экономике России / О. М. Никулина, Ю. В. Косова // Вестник Томского государственного университета. – 2014. – № 1 (25). – С. 115–122.

92. Новоселов, К. В. Об актуальных изменениях в порядке исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, действующих и принятых в 2022 году / К. В. Новоселов // Налоговая политика и практика. – 2022. – № 11 (239). – С. 10–14.

93. Новоселов, К. В. Об осуществлении налогового контроля обоснованности учета убытков по налогу на прибыль организаций / К. В. Новоселов, М. А. Журавлев // Налоговая политика и практика. – 2021. – № 7 (223). – С. 29–33.

94. Новоселов, К. В. Обеспечение экономической безопасности в сфере бюджетно-налоговых отношений: мониторинг рисков формирования налоговой базы прибыли организаций / К. В. Новоселов // Инновационное развитие экономики. – 2020. – № 6 (60). – С. 319–330.

95. Новоселов, К. В. Применение концепции «мягкой силы» в налогообложении криптовалют / К. В. Новоселов // Экономика. Налоги. Право. – 2020. – Т. 13, № 6. – С. 139–146.

96. Новоселов, К. В. Профилактика коррупционных рисков в системе обеспечения экономической безопасности бюджетно-налоговых отношений / К. В. Новоселов // Инновационное развитие экономики. – 2020. – № 6 (60). – С. 331–336.

97. Новоселов, К. В. Цифровизация налогового мониторинга как приоритетное направление развития налогового администрирования / К. В. Новоселов // Налоговая культура и цифровизация налогового администрирования : материалы XVI Всерос. науч.-практ. конф. (Нижний Новгород, 18 мая 2022 г.). – Нижний Новгород : Приволжский институт повышения квалификации Федеральной налоговой службы, 2022. – С. 157.

98. Нуралиева, М. М. Анализ развития новых отраслей финансовых услуг в электронной коммерции (на примере страховых услуг) / М. М. Нуралиева // Бенефициар. – 2021. – № 93. – С. 31–33.

99. О защите конкуренции на рынке финансовых услуг (с изменениями и дополнениями) : федеральный закон от 23 июня 1999 г. № 117-ФЗ // КонсультантПлюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23496/ (дата обращения: 13.09.2024).

100. О защите конкуренции : федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ // КонсультантПлюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61763/ (дата обращения: 17.02.2024).

101. О налоговом консультировании : проект федерального закона № 529626-6 // Консультант Плюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/law/hotdocs/33997.html (дата обращения: 23.01.2024).

102. О рынке ценных бумаг : федеральный закон РФ от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ // КонсультантПлюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10148/ (дата обращения: 02.02.2024).

103. Об организации и проведении консультационной работы : письмо МНС РФ от 16 мая 2000 г. № АП-6-15/377 // КонсультантПлюс (дата обращения: 12.02.2024).

104. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ // КонсультантПлюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.05.2023).

105. Об утверждении перечня контрольных соотношений показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, предусмотренных пунктом 5.3 статьи 174 Налогового кодекса Российской Федерации : приказ ФНС России от 25 мая 2021 г. № ЕД-7-15/519@ // КонсультантПлюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_387831/0ae86d5f586827458f31484d6558ea02b37e0787/ (дата обращения: 02.03.2024).

106. Об утверждении профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам» : приказ Минтруда России от 12 октября 2021 г. № 722н // КонсультантПлюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_400519/ (дата обращения: 02.02.2024).

107. Об утверждении Стратегии повышения финансовой грамотности в Российской Федерации на 2017–2023 гг. : распоряжение Правительства РФ от 25 сентября 2017 г. № 2039-р // КонсультантПлюс : [сайт]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_278903/ (дата обращения: 02.02.2024).

108. Об утверждении Стратегии повышения финансовой грамотности и формирования финансовой культуры до 2030 г. : распоряжение Правительства РФ от 24 октября 2023 г. № 2958-р // Официальное опубликование правовых актов : [сайт]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/11/main/2958-r.pdf (дата обращения: 15.08.2024).

109. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме : приказ ФНС России от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558 // КонсультантПлюс : [сайт]. –

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152657/ (дата обращения: 01.03.2024).

110. Одегов, Ю. Г. Аутсорсинг и аутстаффинг в управлении персоналом / Ю. Г. Одегов, Ю. В. Долженкова, С. В. Малинин. – 2-е изд. – Москва : Юрайт, 2025. – 261 с. – ISBN 978-5-534-19878-2.

111. Ожегов, С. И. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – 4-е изд., доп. – Москва : ИТИ Технологии, 2003. – 944 с.

112. Орлова, М. Ю. Внутренний налоговый контроль: поэтапное внедрение на основе риск-ориентированного подхода / М. Ю. Орлова, С. С. Паршина // Финансы и кредит. – 2020. – Т. 26, № 5. – С. 1068–1084.

113. Осипова, Е. С. Налоговые риски государства при осуществлении налогового контроля: теоретический аспект / Е. С. Осипова // Научный диалог: экономика и менеджмент : сб. науч. тр. по материалам XXII Междунар. науч. конф. (Санкт-Петербург, 8 июня 2019 г.). – Санкт-Петербург : Центр научных публикаций Международной объединенной академии наук, 2019. – С. 21–24.

114. Основные направления развития налогового консультирования в Российской Федерации : сборник статей / Д. Н. Сулейманов, Т. Н. Мехова, А. А. Михин [и др.]. – Москва : Московский налоговый институт, 2013. – 60 с.

115. Осянин, И. К. Провайдеры финансовых услуг в регионе, их состав и классификация / И. К. Осянин // Вестник Череповецкого государственного университета. – 2011. – № 4-2 (34). – С. 37–41.

116. Осянин, И. К. Формирование и развитие сектора финансовых услуг в региональной финансовой системе : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Осянин Иван Константинович. – Иваново, 2012. – 194 с.

117. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение / В. Г. Пансков. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2016. – 382 с. – ISBN 5-7709-0206-X.

118. Пансков, В. Г. Налоговые риски: проявления и возможные пути минимизации / В. Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 74–80.

119. Пашковская, И. В. Проблемы формирования новой экосистемы индустрии финансовых услуг / И. В. Пашковская // Проблемы конфигурации глобальной экономики XXI века: идея социально-экономического прогресса и возможные интерпретации : сб. науч. ст., т. 2 / под ред. С. А. Толкачева. – Краснодар : НИИ экономики ЮФУ, 2018. – С. 317–324.

120. Пименов, Н. А. Асимметричная информация: проблемы и риски / Н. А. Пименов // Безопасность бизнеса. – 2013. – № 4. – С. 19–22.

121. Пименов, Н. А. Карта коррупционных рисков как универсальный инструмент анализа / Н. А. Пименов // Государственная власть и местное самоуправление. – 2014. – № 4. – С. 36–42.

122. Пименов, Н. А. Коррупция – угроза экономической безопасности предприятий и государства : научно-практическое издание / Н. А. Пименов. – Москва : Российская газета, 2009. – 176 с.

123. Пименов, Н. А. Культура безопасности жизнедеятельности как условие безопасности личности и общества / Н. А. Пименов // Актуальные вопросы безопасности жизнедеятельности в современных условиях : сб. ст. / Фин. ун-т при Правительстве РФ. – Москва : Объединенная редакция, 2019. – С. 54–63.

124. Пименов, Н. А. Налоговое планирование / Н. А. Пименов, С. С. Демин. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2025. – 137 с. – ISBN 978-5-534-19164-6.

125. Пименов, Н. А. Налоговые риски: теоретические подходы / Н. А. Пименов // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 81–86.

126. Пименов, Н. А. Налоговый менеджмент / Н. А. Пименов, Д. Г. Родионов ; отв. ред. Н. А. Пименов. – Москва : Юрайт, 2019. – 315 с. – ISBN 978-5-53-411251-1.

127. Пименов, Н. А. Оптимизация транспортного налога / Н. А. Пименов // Налоги. – 2011. – № 2. – С. 15–20.

128. Пименов, Н. А. Риски хозяйствующих субъектов, связанные с проблемными контрагентами / Н. А. Пименов // Юрист. – 2012. – № 2. – С. 27–33.

129. Пименов, Н. А. Финансовые расследования: основные подходы / Н. А. Пименов // Вестник Финансовой академии. – 2003. – № 1 (25). – С. 28–36.

130. Пинская, М. Р. Налоговый риск: сущность и проявления / М. Р. Пинская // Финансы. – 2009. – № 2. – С. 43–46.

131. Погуляев, В. Аудит переходит на цифру. Как будут работать аудиторские компании вовремя и после пандемии / В. Погуляев // Коммерсантъ: газета. – URL: https://www.kommersant.ru/doc/4372131 (дата обращения: 20.06.2023).

132. Попова, Д. Г. Услуга как объект гражданских прав и ее соотношение с категорией «социальная услуга» / Д. Г. Попова // СибСкрипт. – 2012. – № 1. – С. 351–358.

133. Прокопова, Л. Г. Ключевые тенденции цифровой трансформации финансовых услуг в России и их влияние на потребительский опыт: прогнозы экспертов / Л. Г. Прокопова, С. В. Сухов, М. Д. Твердохлебова [и др.] // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2022. – Т. 13, № 2. – С. 202–221.

134. Пугачев, А. А. Налоговые риски государства: развитие теоретических подходов в контексте актуальных проблем налоговой политики россии / А. А. Пугачев // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 1. – С. 81–94.

135. Рахманина, Н. В. Правовые проблемы оказания финансовых услуг физическим лицам посредством сети Интернет / Н. В. Рахманина // Власть закона. – 2019. – № 4 (40). – С. 218–223.

136. Рахманина, Н. В. Финансовые услуги, оказываемые физическим лицам в сети Интернет, как вид предпринимательской деятельности : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.03 / Рахманина Наталья Викторовна. – Москва, 2021. – 252 с.

137. Рейтинговое агентство «Эксперт РА» : [сайт]. – URL: https://raexpert.ru (дата обращения: 12.03.2024).

138. Ровинская, Т. Л. «Прозрачность» в информационную эпоху: благо или зло? / Т. Л. Ровинская // Мировая экономика и международные отношения. – 2020. – Т. 64, № 9. – С. 126–136.

139. Рогуленко, Т. М. Развитие методических и организационных аспектов внутреннего контроля налогов и налогового учета / Т. М. Рогуленко // Вестник университета. – 2017. – № 7–8. – С. 127–130.

140. Родионов, Д. Г. Фискальный инструмент управления развитием сектора малого и среднего предпринимательства / Д. Г. Родионов, С. В. Ялымов, Д. А. Сергеев // Экономические науки. – 2020. – № 189. – С. 92–98.

141. Романовский, М. В. Применение процедуры дью дилидженс в современной России / М. В. Романовский, И. В. Стяжкина // Финансовые исследования. – 2016. – № 4 (53). – С. 285–291.

142. Роуз, П. Банковский менеджмент: предоставление финансовых услуг : пер. с англ. / П. Роуз. – Москва : Дело, 1997. – 796 с. – ISBN 5-86461-173-5.

143. Сайфуллина, Р. Р. Применимость методов оценки рисков на предприятиях малого бизнеса в России / Р. Р. Сайфуллина // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. – 2016. – Т. 10, № 2. – С. 76–83.

144. Самсонов, Е. А. Налоговый консалтинг России на современном этапе / Е. А. Самсонов, Е. А. Гудков // Финансовая экономика. – 2021. – № 1. – С. 215–219.

145. Сапрыкина, И. А. Понятие и значение процессуальных норм налогового права / И. А. Сапрыкина // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. – 2007. – № 1. – С. 239–253.

146. Сафонова, М. Ф. Развитие теории и методологии внутреннего налогового контроля и аудита как элемента экономической безопасности организации / М. Ф. Сафонова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 1. – С. 227–234.

147. Семенова, Н. В. Инструменты финансового анализа для целей налогового консультирования : дис. … канд. экон. наук : 08.00.10 / Семенова Наталья Владимировна. – Орел, 2012. – 160 с.

148. Смагина, А. Ю. Проблемы и способы управления налоговыми рисками на предприятии / А. Ю. Смагина // Вестник СамГУПС. – 2015. – № 3 (29). – С. 55–60.

149. Смагина, А. Ю. Учетно-аналитическое обеспечение налоговых расчетов в системе управленческого учета / А. Ю. Смагина // Вестник СамГУПС. – 2014. – № 1 (23). – С. 34–39.

150. Староверова, О. В. Влияние финтех-компаний на рынок финансовых услуг / О. В. Староверова, Р. А. Крупенко // Российский экономический интернет-журнал. – 2024. – № 2. – URL: https://www.e-rej.ru/upload/iblock/6f3/k3pw7f9f62o7hkv41lqe5olvaz05m6y9.pdf (дата обращения 18.08.2024).

151. Стасюк, Т. П. Методика формирования кредитной политики предприятия в рамках сопутствующих аудиту услуг и услуг финансового консалтинга / Т. П. Стасюк, Н. В. Данич // Вестник Приднестровского университета. – 2018. – № 3 (60). – С. 222–229.

152. Сударикова, И. А. Индустрия финансовых услуг: эволюция развития и перспективы / И. А. Сударикова, Г. А. Гюльмагомедова, Р. С. А. Маккаева // Сегодня и завтра Российской экономики. – 2024. – № 2. – С. 212–224.

153. Такташева, Р. Ю. Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета / Р. Ю. Такташева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2019. – № 5. – С. 18–23.

154. Управление финансовыми рисками / под ред. И. П. Хоминич. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2025. – 569 с. – ISBN 978-5-534-18731-1.

155. Управленческое консультирование: индустрия знаний, символический капитал или новая мода : пер. с англ. / под ред. М. Киппинга, Л. Энгвелла. – Харьков : Гуманитарный центр, 2008. – 416 с. – ISBN 0-19-926711-1.

156. Федеральная налоговая служба : [сайт]. – URL: https://www.nalog.gov.ru (дата обращения: 17.03.2024).

157. Федеральная служба государственной статистики : [сайт]. – URL: https://rosstat.gov.ru (дата обращения: 17.03.2024).

158. Федеральная служба по финансовому мониторингу : [сайт]. – URL: https://www.fedsfm.ru (дата обращения: 17.03.2024).

159. Федорова, Е. И. Налоги как фактор возникновения и развития теневой экономики / Е. И. Федорова, Т. Ю. Васильева // Вестник Чувашского университета. – 2006. – № 6. – С. 475–476.

160. Федосимов, Б. А. Приоритеты и преимущества единого налога с оборота потребления / Б. А. Федосимов // Аудит. – 2017. – № 3. – С. 12–15.

161. Федотов, Д. Ю. Влияние налоговой системы на теневую экономику / Д. Ю. Федотов // Финансы и кредит. – 2015. – № 41 (665). – С. 10–21.

162. Финансы / под ред. А. Г. Грязновой, Е. В. Маркиной. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2012. – 340 с. – ISBN 978-5-279-03455-0.

163. Финансы / Ю. С. Долганова, Н. Ю. Исакова, Н. А. Истомина [и др.] ; под общ. ред. Н. Ю. Исаковой. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2019. – 336 с. – ISBN 978-5-7996-2748-5.

164. Фогельсон, Ю. Б. К вопросу о понятии «финансовые услуги» / Ю. Б. Фогельсон // Предпринимательское право: вызовы времени : научные труды кафедры предпринимательского права. – Москва : ГУ-ВШЭ, 2009. – С. 207–228.

165. Ханферян, В. В. Болезни отрицательного роста: рэнкинг аудиторских компаний и групп 2024 года / В. В. Ханферян // Raex: rating review : [сайт]. – URL: https://raex-rr.com/b2b/audit/audit_firms_ranked_by_revenue_from_statutory/2024/analytics/audit_2024_analytics/?clckid=c44cc77a (дата обращения: 02.06.2024).

166. Ханферян, В. В. Рэнкинг крупнейших российских аудиторских организаций и групп: итоги 2020 года / В. В. Ханферян // Аудитор. – 2021. – Т. 7, № 8. – С. 10–23.

167. Хоконов, Б. М. Приоритеты развития корпоративного финансового контроля в условиях новой реальности / Б. М. Хоконов // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 10-2. – С. 338–346.

168. Царев, В. В. Оценка стоимости бизнеса. Теория и методология / В. В. Царев, А. А. Кантарович. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 575 с. – ISBN 978-5-238-01113-0.

169. Царева, О. Е. Налоговая оптимизация и налоговая минимизация: понятие, сущность, взаимосвязь / О. Е. Царева // Вестник магистратуры. – 2016. – № 5-4 (56). – С. 63–65.

170. Цепилова, Е. С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами : дис. … д-ра экон. наук : 08.00.10 / Цепилова Елена Сергеевна. – Ростов-на-Дону, 2016. – 301 с.

171. Цепилова, Е. С. Внутренний налоговый контроль как элемент системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах / Е. С. Цепилова // Финансовые исследования. – 2013. – № 3. – С. 57–68.

172. Цифровые технологии налогового администрирования / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, С. А. Белозеров [и др.]. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2019. – 263 с. – ISBN 978-5-238-03275-7.

173. Чемерис, И. С. Налоговые риски в системе экономической безопасности региона / И. С. Чемерис // Вестник Московского университета МВД России. – 2008. – № 9. – С. 66–68.

174. Чепкасов, В. В. Налоговые риски как объект управления / В. В. Чепкасов // Пермский финансовый журнал. – 2018. – № 2 (19). – С. 130–152.

175. Черник, Д. Г. Налоговое консультирование / Д. Г. Черник, Л. С. Кирина, В. В. Балакин ; науч. ред. Д. Г. Черник. – Москва : Экономика, 2009. – 439 с. – ISBN 978-5-282-02903-1.

176. Чилимова, Т. А. Внутренний инициативный финансовый контроль как механизм адаптации хозяйствующего субъекта к волатильной конъюнктуре / Т. А. Чилимова // Финансовая экономика. – 2022. – № 1. – С. 154–156.

177. Чилимова, Т. А. К вопросу о сущности системы внутреннего инициативного финансового контроля хозяйствующего субъекта / Т. А. Чилимова // Журнал прикладных исследований. – 2022. – № 2-1. – С. 34–38.

178. Чилимова, Т. А. Теоретические аспекты использования финансового анализа в целях налогового консультирования / Т. А. Чилимова // Наука Красноярья. – 2022. – Т. 11, № 1-4. – С. 91–98.

179. Чилимова, Т. А. Формирование и развитие системы внутреннего инициативного финансового контроля хозяйствующего субъекта : дис. … канд. экон. наук : 5.2.4 / Чилимова Татьяна Анатольевна. – Екатеринбург, 2023. – 216 с.

180. Чилимова, Т. А. К вопросу о развитии системы внутреннего финансового контроля в условиях цифровизации экономики / Т. А. Чилимова // Финансы и общество: новые реалии, новые форматы, новые финансовые инструменты : сб. науч. ст. I Всерос. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 29 ноября 2022 г.). – Екатеринбург : УрГЭУ, 2023. – С. 54–57.

181. Чипуренко, Е. В. Налоговые риски в хозяйственной деятельности коммерческой организации / Е. В. Чипуренко // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 24. – С. 38–44.

182. Шалаев, И. А. Анализ современного состояния налоговых поступлений и учета налогоплательщиков в регионе в условиях цифровой трансформации экономической деятельности / И. А. Шалаев, О. И. Кожанчиков // Финансовый менеджмент. – 2023. – № 2. – С. 78–92.

183. Шалаев, И. А. Инновационный механизм казначейского контроля в финансово-бюджетной системе / И. А. Шалаев, О. И. Кожанчиков, В. М. Лебедев // Экономика и предпринимательство. – 2020. – № 3 (116). – С. 248–259.

184. Шалаев, И. А. Понятийный аппарат и практика оценки и контроля налоговых рисков субъектов предпринимательства в условиях изменчивости налоговой среды / И. А. Шалаев, О. И. Кожанчиков, Н. Ю. Кожанчикова // Экономическая среда. – 2024. – Т. 13, № 1. – С. 103–121.

185. Шевелев, А. Е. Риски в бухгалтерском учете / А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Кнорус, 2015. – 304 с. – ISBN 978-5-406-05819-0.

186. Шевелев, А. Е. Риски в бухгалтерском учете на современном предприятии / А. Е. Шевелев // Вестник Южно-Уральского государственного университета. – 2014. – Т. 8, № 4. – С. 68–71.

187. Шестакова, Н. Н. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений / Н. Н. Шестакова, В. В. Ануфриева // Актуальные во-

просы в науке и практике : сб. ст. по материалам XIV Междунар. науч.-практ. конф. (Уфа, 24 декабря 2019 г.). – Уфа : Дендра, 2019. – С. 161–170.

188. Штиллер, М. В. Теоретико-методологические аспекты управления налоговыми рисками / М. В. Штиллер // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2015. – № 4 (33). – С. 182–185.

189. Щепотьев, А. В. Влияние финансового показателя «налоговая нагрузка» на определение налоговых рисков / А. В. Щепотьев // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2019. – Т. 12, № 2. – С. 234–244.

190. Экзарян, Л. В. Методы оценки результатов экономического консалтинга / Л. В. Экзарян // Скиф. Вопросы студенческой науки. – 2019. – № 6 (34). – С. 144−148.

191. Юксвярав, Р. К. Управленческое консультирование: теория и практика / Р. К. Юксвярав, М. Я. Хабакук, Я. А. Лейманн. – Москва : Экономика, 1988. – 239 с.

192. Юрьева, Л. В. Внутренний аудит и его взаимосвязь с системой внутреннего контроля организации: проблема идентификации и международный опыт / Л. В. Юрьева, В. С. Сухих // Вестник УрФУ. – 2015. – Т. 14, № 4. – С. 624–641.

193. Ядрихинский, С. А. Оптимизация налогового платежа как законный интерес налогоплательщика / С. А. Ядрихинский // Государство и право. – 2019. – № 7. – С. 123–131.

194. Яценко, И. В. Влияние универсализации деятельности финансовых посредников на соотношение понятий «инвестиционная услуга» и «финансовая услуга» / И. В. Яценко // Тенденции экономического развития в XXI веке : материалы III Междунар. науч. конф. (Минск, 1 марта 2021 г.). – Минск : БГУ, 2021. – С. 539–542.

195. Andrasic, J. Econometric modelling of tax impact on economic growth: panel evidence from OECD countries / J. Andrasic, B. Kalas, V. Mirovic [et al.] // Economic Computation and economic cybernetics studies and research. – 2018. – Vol. 52, iss. 4. – P. 211–226.

196. Bazgan, R.-M. The impact of direct and indirect taxes on economic growth: an empirical analysis related to Romania / R.-M. Bazgan // Proceedings of the International Conference on Business Excellence. – 2018. – Vol. 12, no. 1. – P. 114–127.

197. Beaver, W. H. Financial ratios and predictors of failure / W. H. Beaver // Empirical research in accounting: selected studies, supplement to Journal of accounting research. – 1966. – Vol. 4. – P. 71–111.

198. Easterly, W. Fiscal policy and economic growth / W. Easterly, S. Rebelo // Journal of monetary economics. – 1993. – Vol. 32, iss. 3. – P. 417–458.

199. Gemmell, N. The timing and persistence of fiscal policy impacts on growth: evidence from OECD countries / N. Gemmell, R. Kneller, I. Sanz // Economic journal. – 2011. – Vol. 121, iss. 550. – P. F33–F58.

200. Gill L. H. The choice of tax base by local authorities: voter preferences, special interest groups, and tax base diversification / H. L. Gill, D. R. Haurin // Journal of regional science and urban economics. – 2001. – No. 31 (6). – P. 733–749.

201. Kneller, R. Fiscal policy and growth: evidence from OECD countries / R. Kneller, M. Bleaney, N. Gemmell // Journal of public economics. – 1999. – Vol. 74, iss. 2. – P. 171–190.

202. Ojong, C. M. The impact of tax revenue on economic growth: evidence from Nigeria / C. M. Ojong, O. Anthony, O. F. Arikpo // IOSR Journal of Economics and Finance (IOSR-JEF). – 2016. – Vol. 7, iss. 1. – P. 32–38.

203. Olatunji, O. C. Impact of information technology on tax administration in Southwest, Nigeria / O. C. Olatunji, K. B. Ayodele // Archives of business research. – 2017. – Vol. 9, no. 5. – P. 139–150.

204. Steele, F. Consulting for organizational change / F. Steele. – Amherst : University of Massachusetts Press, 1975. – 202 p.

Список работ, опубликованных автором по теме диссертации

205. Анненкова, О. Н. Методика организации налоговых проверок, направленной на выявление и минимизацию налоговых рисков хозяйствующих субъектов и алгоритмов налогового консультирования по отдельным налогам / О. Н. Анненкова // Финансовая экономика. – 2023. – № 10 (1). – С. 5–10.

206. Анненкова, О. Н. Методические рекомендации организации налоговых проверок, направленных на выявление и предотвращение налоговых рисков хозяйствующих субъектов налогового консалтинга по налогу на добавленную стоимость / О. Н. Анненкова // Актуальные вопросы устойчивого развития государства, общества и экономики : сб. науч. ст. 2-й Всерос. науч.-практ. конф. (Курск, 2–3 ноября 2023 г.) : в 3 т. – Курск : КАГМС, 2023. – Т. 1. – С. 57–63.

207. Анненкова, О. Н. Налоговая оптимизация как основной метод выявления налоговых правонарушений в налоговом консалтинге на предприятиях / О. Н. Анненкова, М. С. Марамыгин // Экономика, предпринимательство и право. – 2024. – Т. 14, № 5. – С. 1971–1988.

208. Анненкова, О. Н. Налоговый корпоративный консалтинг РФ – проблемы становления институализации процесса и пути решения через призму зарубежного опыта / О. Н. Анненкова // Наука XXI века : сб. материалов 3-й Всерос. науч.-практ. конф. студентов и молодых ученых (Челябинск, 1 июня 2023 г.). – Челябинск : ЮУрГУ, 2024. – С. 12–16.

209. Чечушкова (Анненкова), О. Н. Корпоративный налоговый консалтинг как новый вид финансовой услуги / О. Н. Чечушкова // Финансовая экономика. – 2022. – № 12. – С. 158–164.

210. Чечушкова (Анненкова), О. Н. Математические методы, используемые в налоговом консультировании / О. Н. Чечушкова // Финансовая экономика. – 2020. – № 9. – С. 198–203.

211. Чечушкова (Анненкова), О. Н. Методология выявления нарушений налогового законодательства в рамках оптимизации налоговых платежей в налого-

вом консультировании предприятия / О. Н. Чечушкова // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2021. – № 12 (2). – С. 403–408.

212. Чечушкова (Анненкова), О. Н. Налоговое бюджетирование как комбинированный способ предотвращения налоговых правонарушений предприятий при налоговом консультировании / О. Н. Чечушкова // Архитектура финансов: вызовы новой реальности : сб. материалов XI Междунар. науч.-практ. конф. (Санкт-Петербург, 22–26 марта 2021 г.). – Санкт-Петербург : СПбГЭУ, 2021. – С. 391–396.

213. Чечушкова (Анненкова), О. Н. Налоговый риск как совершенно новый вид управления предпринимательской деятельностью – проблемы возникновения / О. Н. Чечушкова, Л. И. Юзвович // Финансовая экономика: актуальные вопросы развития : сб. тр. II Междунар. студенч. науч. конф. (Хабаровск, 15 ноября 2019 г.) : в 2 т. – Хабаровск : ХГУЭП, 2019. – Т. 2. – С. 188–191.

214. Чечушкова (Анненкова), О. Н. Основные модели налогового консультирования / О. Н. Чечушкова // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – № 6 (1). – С. 158–163.

215. Чечушкова (Анненкова), О. Н. Проблемы налоговой системы России сегодня, как важной составляющей развития экономики / О. Н. Чечушкова // Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России : материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Ростов-на-Дону, 14 декабря 2018 г.). – Ростов-на-Дону : РГЭУ (РИНХ), 2018. – С. 217–225.

216. Чечушкова (Анненкова), О. Н. Экономическая природа дефиниции налогового риска / О. Н. Чечушкова // Исследование инновационного потенциала общества и формирование направлений его стратегического развития : сб. науч. ст. 12-й Всерос. науч.-практ. конф. с междунар. участием (Курск, 30 декабря 2022 г.) : в 2 т. – Курск : ЮЗГУ, 2022. – Т. 2. – С. 289–293.

217. Чечушкова (Анненкова), О. Н. Отсутствие единого понятия о налоговом консультировании, закрепленного законом – основная преграда для его полноценного развития в России сегодня / О. Н. Чечушкова // Финансовая экономика. – 2019. – № 12. – С. 511–516.

218. Юзвович, Л. И. Современное налоговое законодательство России как элемент возникновения налоговых рисков предпринимателей / Л. И. Юзвович, О. Н. Чечушкова (Анненкова) // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2019. – № 9. – С. 138–146.

219. Юзвович, Л. И. Современные проблемы практики налогового консультирования в России / Л. И. Юзвович, М. М. Шадурская, О. Н. Чечушкова (Анненкова) // Управление риском. – 2018. – № 4. – С. 18–23.

220. Chechushkova (Annenkova), O. N. Main areas of internal control for independent assessment of tax risks in tax consulting in the digital economy of Russia / O. N. Chechushkova // Advances in Economics, Business and Management Research. – 2020. – Vol. 138. – P. 997–1002.

Приложение А

(справочное)

Подходы к экономическому содержанию и сущности налогового консалтинга

Автор/источник	Определение налогового консалтинга	Принципы налогового консалтинга	Функции налогового консалтинга
Ф. Стил	«Любая форма предоставления помощи в отношении содержания, процесса решения или построения задачи (или ряда задач), при которой консультант не выполняет задачу самостоятельно, а только оказывает помощь в ее выполнении»[1]	Многовариантность подходов управления, оптимальность решений	Информирование, действие
Л. Грейнер	«Управленческое консультирование является набором услуг, оказываемых специально обученными и имеющими соответствующую квалификацию лицами, которые в объективной и независимой манере помогают клиенту выявить и проанализировать проблемы данной организации и рекомендуют решения этих проблем, а также, при необходимости, оказывают помощь в реализации предложенных решений»[2]	Комплексный характер принимаемых решений, законность, взаимосвязь с общей системой управления финансами	Действие, анализ, информирование, управление
Письмо МНС России от 16.05.2000 № АП-6-15/377 «Об организации и проведении консультационной работы»	«Это способ реализации прав конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи профессионала»[3]	Законность, многовариантность, взаимосвязь с общей системой управления финансами	Информирование

[1] Steele F. Consulting for organizational change. – Amherst: University of Massachusetts Press, 1975. – 202 p.

[2] Грейнер Л. Е. Эволюция и революция в процессе роста организаций // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия: Менеджмент. – 2002. – № 4. – С. 76–94.

[3] Об организации и проведении консультационной работы: письмо МНС РФ от 16 мая 2000 г. № АП-6-15/377.

Автор/источник	Определение налогового консалтинга	Принципы налогового консалтинга	Функции налогового консалтинга
Проект Федерального закона «О налоговом консультировании»	«Деятельность по налоговому консультированию – это предпринимательская деятельность, осуществляемая лицами, получившими статус налогового консультанта в установленном законом порядке по оказанию содействия в своевременной и полной уплате налогов и сборов и в обеспечении реализации законных прав и интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах»[1]	Впервые появляется законодательный статус налогового консультанта, главная цель – уплата налогов, законность, многовариантность, взаимосвязь с общей системой управления финансами	Информирование, действие – помощь по уплате налогов
Проект Федерального закона от 2007 г. «Об организации налогового консультирования в Российской Федерации»	«Деятельность по налоговому консультированию заключается в оказании лицам, которые являются плательщиками налогов и сборов, предусмотренных законодательством РФ, консультационных, информационных и представительских услуг по вопросам исчисления, уплаты налогов и сборов, установленных законодательством РФ, представления форм налоговой отчетности, а также по вопросам защиты прав и интересов налогоплательщиков и плательщиков сборов, определяемых законодательством РФ о налогах и сборах (услуг по налоговому консультированию)»[2]	Право на консультацию по исчислению налогов, сдача налоговых отчетов, впервые защита прав налогоплательщика, законность, многовариантность, взаимосвязь с общей системой управления финансами	Информирование и содействие, передача полномочий налогоплательщиков по сдаче отчетов консультанту
Проект Федерального закона от 2014 г. «Об организации налогового консультирования в РФ»	«Деятельность, осуществляемая налоговыми консультантами и налоговыми консультациями по оказанию консультационных услуг в сфере отношений, регулируемых законодательством»[3]	Законность	Информирование

[1] В Госдуму внесен проект закона о налоговом консультировании / КонсультантПлюс. – URL: https://www.consultant.ru/law/hotdocs/33997.html (дата обращения: 12.02.2024).

[2] Там же.

[3] О налоговом консультировании: проект федерального закона № 529626-6. – URL: https://static.consultant.ru/obj/file/doc/fz_270514-2.pdf (дата обращения: 23.01.2024).

Автор/источник	Определение налогового консалтинга	Принципы налогового консалтинга	Функции налогового консалтинга
Н. Н. Башкирова, Е. Б. Сугробова	«Вид профессиональной деятельности по оказанию заказчику на платной основе услуг, содействующих должному исполнению налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, иными лицами обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах»[1]	Профессиональная деятельность по уплате налогов и начислению, законность, взаимосвязь с общей системой управления финансами	Информирование и действие
Н. И. Малис	«Это вид профессиональной вневедомственной деятельности по оказанию заказчику на платной основе услуг, содействующих оптимальному и должному исполнению налогоплательщиками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, по исчислению и уплате налогов и сборов»[2]	Негосударственный консалтинг (появился термин), исчисление налогов – законность, взаимосвязь с общей системой управления финансами, многовариантность	Информирование
Д. Г. Черник, Л. С. Кирина, В. В. Балакин	«Способ реализации прав конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи профессионала»[3]	Право на получение помощи профессионала – законность, взаимосвязь с общей системой управления финансами	Информирование, действие
Л. А. Дьячкина, А. А. Орлова	«Предоставление комплекса услуг, оказываемых на основе взаимосвязи норм налогового и отраслевого законодательства, методов финансово-экономического анализа в области управления налогообложением для целей финансового менеджмента и заключающихся в выработке квалифицированного мнения по налоговым вопросам; подготовке рекомендаций по формированию налоговой базы по видам налогов и сборов, ис-	Услуги финансового менеджмента, делегирование части полномочий консультанту – законность, взаимосвязь с общей системой управления финансами, многовариантность, динамизм, стратегический	Действие, анализ, информирование, управление

[1] Башкирова Н. Н., Сугробова Е. Б. Основы налогового консультирования / под ред. Л. И. Гончаренко. – М.: Магистр, 2008. – 176 с.

[2] Налоговое консультирование: теория и практика / под ред. Н. И. Малис. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2018. – 416 с.

[3] Черник Д. Г., Кирина Л. С., Балакин В. В. Налоговое консультирование. – М.: Экономика, 2009. – 439 с.

Автор/источник	Определение налогового консалтинга	Принципы налогового консалтинга	Функции налогового консалтинга
	пользованию налоговых льгот; помощи при составлении налоговой отчетности налогоплательщика»[1]	характер управленческих решений, учет фактора риска	
С. В. Барулин, А. В. Минвалиев	«Деятельность юридических или физических лиц по оказанию платных консультационных услуг налогоплательщикам по вопросам налогообложения на основе договора между консультируемым и консультирующим лицами на предмет правильности применения налогового законодательства, исчисления и уплаты налогов, проведение экспертизы в области налогообложения, оценки налоговых рисков, налогового планирования и составления налоговой отчетности, а также представлению интересов налогоплательщиков во взаимоотношениях с налоговыми органами и в суде»[2]	Платная деятельность корпоративного консалтинга на основное договора – законность, взаимосвязь с общей системой управления финансами, многовариантность, динамизм, стратегический характер управленческих решений, учет фактора риска	Информирование, действие, делегирование полномочий, оценка рисков, налоговое управление, защита интересов в суде
Примечание – Систематизировано автором.			

[1] Дьячкина Л. А., Орлова А. А. Налоговое консультирование. – СПб.: СПбГЭУ, 2015. – 109 с.

[2] Барулин С. В., Минвалиев А. В. Экономическое содержание и структура института налогового консультирования как формы налоговых отношений и управления // Налоги и финансы. – 2017. – № 2(34). – С. 23–31.

Приложение Б

(справочное)

Точки зрения ученых-экономистов на сущность налогового риска

Направление	Автор	Определение
1-я точка зрения: налоговый риск государства	В. М. Малиновская	«Недоимка налоговых поступлений в сопоставлении с прогнозными значениями доходной части бюджетов соответствующих уровней»[1]
	В. Г. Пансков	«Вероятность сокращения поступлений налогов и сборов в бюджет в связи с необоснованными изменениями налогового законодательства, а также неэффективной работой и неправомерностью действий должностных лиц контролирующих органов»[2]
	М. И. Мигунова	«Налоговый риск государства представляет собой возможность недоимок фактических налоговых поступлений по сравнению с планом (прогнозом) как в целом по налоговым доходам бюджета, так и по отдельным видам и группам налогов»[3]
	И. С. Чемерис	«Риск налоговых недопоступлений в бюджет, который в свою очередь увеличивает угрозы налоговой безопасности страны»[4]
	Е. С. Осипова	«Вероятность отмены дополнительно начисленных налоговых платежей по итогам налогового контроля, а также возврата налогоплательщику поступивших в распоряжение государства финансовых ресурсов вследствие неправомерных и необоснованных дей-

[1] Малиновская В. М. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2015. – № 8. – С. 3–14.

[2] Пансков В. Г. Налоги и налогообложение. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2016. – 382 с.

[3] Мигунова М. И., Цыркунова Т. А. Оценка налоговых рисков. – Красноярск: КГТЭИ, 2015. – 74 с.

[4] Чемерис И. С. Налоговые риски в системе экономической безопасности региона // Вестник Московского университета МВД России. – 2008. – № 9. – С. 66–68.

Направление	Автор	Определение
		ствий должностных лиц фискальных контролирующих органов»[1]
2-я точка зрения: налоговый риск предприятия	Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова	«Количественная оценка вероятности неблагоприятных финансовых последствий, возникающих в процессе деятельности экономического субъекта»[2]
	Л. И. Гончаренко	«Под налоговым риском понимает возможное наступление неблагоприятных материальных (прежде всего финансовых) и иных последствий для налогоплательщика или государства в результате действий (бездействий) участников налоговых правоотношений»[3]
	В. В. Царев, А. А. Кантарович	«Под риском понимают адекватную характеристику уровня неопределенности, связанной с возможностью возникновения в ходе реализации бизнес-проекта неблагоприятных ситуаций, а также наступления непредвиденных отрицательных последствий для выполнения поставленных перед инвестором главных целей»[4]
3-я точка зрения: налоговый риск государства и предприятия	М. Р. Пинская	«Неопределенность субъекта налоговых отношений, возникающую в результате управления налогообложением на микро- и макроуровнях для всех участников налоговых отношений (государства и бизнеса)»[5]
	Д. А. Мизгулин	«Это неотъемлемое условие для осуществления действия или бездействия с вероятностными неблагоприятными последствиями, выражающееся в возможности получения отрицательного или нежелательного результата в сфере налогообложения»[6]
	М. Ф. Сафонова	«Это объективная экономическая категория, выражающая риск действия (бездействия) хозяйствующего субъекта в существующей налоговой среде, подверженной постоянным изменениям, направленный на минимизацию налоговых затрат, потерь финансового

[1] Осипова Е. С. Налоговые риски государства при осуществлении налогового контроля: теоретический аспект // Научный диалог: экономика и менеджмент: сб. науч. тр. по материалам XXII Междунар. науч. конф. (Санкт-Петербург, 8 июня 2019 г.). – СПб.: Центр научных публикаций Международной объединенной академии наук, 2019. – С. 21–24.

[2] Евстигнеев Е. Н., Викторова Н. Г. Методологические основы налогового менеджмента // Проблемы экономики и управления в торговле и промышленности. – 2013. – № 1(1). – С. 26–32.

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

[4] Царев В. В., Кантарович А. А. Оценка стоимости бизнеса. Теория и методология. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 575 с.

[5] Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявление // Финансы. – 2009. – № 2. – С. 43–46.

[6] Мизгулин Д. А. Методологические подходы к определению содержания рисков в сфере налогообложения и налоговых рисков // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2011. – № 1(67). – С. 31–35.

Направление	Автор	Определение
		и репутационного характера, путем налогового менеджмента до возможно приемлемого уровня»[1]
	Е. В. Замула, И. А. Кузьмичева	«У предпринимателя налоговый риск – это финансовые потери, возникающие из-за налоговых органов, следовательно, это рост налоговых издержек, снижение имущественных потенциалов и возможности будущего существования. А для государства налоговый риск представляет собой уменьшение поступлений в бюджет в результате изменяется величина налоговых ставок и налоговой политики»[2]
	Н. В. Миллер	«Налоговый риск – вероятность наступления случая финансовых потерь для государства или налогоплательщика вследствие действий либо бездействий участников налоговых правоотношений»[3]
Авторская позиция	Это несоблюдение равновесия заинтересованностей налогоплательщиков и государства, которое возникает в результате нарушения налогового законодательства. Первое, что приводит к потерям со стороны налогоплательщиков – уплата штрафных санкций, со стороны государства – недопоступления налогов в бюджет и дополнительные расходы на налоговое администрирование	
Примечание – Систематизировано автором.		

[1] Сафонова М. Ф. Развитие теории и методологии внутреннего налогового контроля и аудита как элемента экономической безопасности организации // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 1. – С. 227–234.

[2] Замула Е. В., Кузьмичева И. А. Налоговые риски предприятия и пути их минимизации // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2014. – № 8. – С. 118–122.

[3] Миллер Н. В. Налоговые риски и налоговые правонарушения // От синергии знаний к синергии бизнеса: цифровая трансформация: сб. ст. и тез. докл. VII Междунар. науч.-практ. конф. студентов, магистрантов и преподавателей (Омск, 30 марта 2020 г.). – Омск: КАН, 2020. – С. 188−191.

Приложение В

(справочное)

Алгоритм выявления необходимости налогового консалтинга на предмет выявления налоговых рисков на предприятии

Наименование риска	Последствия	Да	Нет
Внешние показатели			
Раздел 1: Наличие налоговых штрафов	За несдачу декларации	1	0
	За ошибку в декларации	1	0
	За ошибку в ответ на требование или неполный ответ	1	0
	За неправильный учет объектов налогового учета	1	0
	За несвоевременную оплату налогов	1	0
	И т о г о	5	0
Раздел 2: Наличие переплат или недоимок по налогам	Наличие переплат	1	0
	Наличие ошибочных платежей по налогам	1	0
	Наличие невыясненных платежей	1	0
	Наличие неоплаты налогов с зарплаты	1	0
	Наличие арестованных счетов	1	0
	И т о г о	5	0
Внутренние показатели			
Раздел 3. Наличие ошибок по расчету налогов	Неправильный расчет налогов	1	0
	Неправильный расчет оплаты и начисления сумм налога, авансовых платежей	1	0
	Грубое нарушение расчета налоговой базы	1	0
	Превышение сумм расходов над сумами доходов	1	0
	Неиспользование льгот	1	0
	И т о г о	5	0

Наименование риска	Последствия	Да	Нет
Раздел 4. Ошибки теневых схем	Неправомерная оптимизация	1	0
	Теневые схемы ухода от налогов, согласно критериям налоговых органов	1	0
	Наличие необоснованных расходов	1	0
	Наличие расходов без документального подтверждения	1	0
	Наличие оплат за третьих лиц	1	0
	Наличие бартерных операций	1	0
	Наличие неподтвержденных сумм авансовых отчетов	1	0
	Наличие сделок с взаимозависимыми лицами	1	0
	И т о г о	8	0
Раздел 5. Рискованная кредитная политика предприятия	Наличие выданных кредитов физическим лицам	1	0
	Перечисление денег физическим лицам	1	0
	Наличие дебиторской задолженности, просроченной более 3 лет	1	0
	Региональный риск (работа с дебиторами конкретной страны)	1	0
	Правовой риск (связан с длительностью функционирования юридического лица, положительной оценкой, согласно данным электронных ресурсов ИФНС)	1	0
	Деловой риск (деловая репутация, согласно данным независимых источников от ИФНС, сезонность)	1	0
	Финансовый риск (низкая ликвидность, нарушение платежной дисциплины, вероятность банкротства)	1	0
	И т о г о	7	0

П р и м е ч а н и е – Составлено автором по: Стасюк Т. П., Данич Н. В. Методика формирования кредитной политики предприятия в рамках сопутствующих аудиту услуг и услуг финансового консалтинга // Вестник Приднестровского университета. – 2018. – № 3(60). – С. 222−229.

Приложение Г

(справочное)

Данные о налоговых поступлениях в консолидированный бюджет РФ за 2016–2022 гг.

Вид налога	Поступления, млрд руб.							Темп прироста, %					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2017/ 2016	2018/ 2017	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
НДПИ	2 951,84	4 163,00	6 178,46	6 259,00	4 142,00	8 297,00	10 971,00	41,03	48,41	1,30	−33,82	100,31	32,23
Налог на прибыль	2 770,15	3 289,99	4 100,04	4 543,10	4 018,00	4 529,00	6 356,00	18,77	24,62	10,81	−11,56	12,72	40,34
НДС, реализуемые на территории РФ	2 657,39	3 069,93	3 574,60	4 257,80	4 269,00	5 479,00	6 489,00	15,52	16,44	19,11	0,26	28,34	18,43
НДФЛ	3 017,27	3 251,00	3 653,00	3 955,20	4 252,00	4 792,00	5 728,00	7,75	12,37	8,27	7,50	12,70	19,53
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ	1 293,88	1 521,27	1 493,20	1 277,50	1 833,00	−274,00	3 785,00	17,57	−1,85	−14,45	43,48	−114,95	1 481,39
Всего	12 690,53	15 295,19	18 999,30	20 292,60	18 514,00	22 823,00	33 329,00	20,52	24,22	6,81	−8,76	23,27	46,03
Доля НДС	20,94	20,07	18,81	20,98	23,06	24,01	19,47	–	–	–	–	–	–
Доля прибыли	21,83	21,51	21,58	22,39	21,70	19,84	19,07	–	–	–	–	–	–

Примечание – Составлено автором по: Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 02.02.2024).

Приложение Д

(справочное)

Структура налоговых поступлений федеральных налогов в консолидированный бюджет за 2016–2022 гг.

Вид налога	Поступления, млрд руб.						
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
НДПИ	2 951,84	4 163,00	6 178,46	6 259,00	3 956,00	7 341,00	10 971,00
Налог на прибыль	2 770,15	3 289,99	4 100,04	4 543,10	4 018,00	6 109,00	6 356, 00
НДС, реализуемые на территории Российской Федерации	2 657,39	3 069,93	3 574,60	4 257,80	4 269,00	5 479,00	6 489,00
НДФЛ	3 017,27	3 251,00	3 653,00	3 955,20	5 159,00	5 871,00	5 728,00
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории Российской Федерации	1 293,88	1 521,27	1 493,20	1 277,50	1 836,00	953,00	3 785,00
Всего	12 690,53	15 295,19	18 999,30	20 292,60	20 738,00	29 646,00	33 329,00
Доля НДС, %	20,94	20,07	18,81	20,98	23,06	18,48	19,47
Доля прибыли, %	21,83	21,51	21,58	22,39	21,70	20,61	19,07
Примечание – Составлено по: Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 02.02.2024).							

Приложение Е

(справочное)

Данные форм статистической налоговой отчетности 2-НК за 2016–2022 гг. по России

Проверки	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Камеральные проверки, проверки организаций, шт.	39 984 748	55 859 903	67 889 283	62 802 102	61 526 223	58 894 309	41 952 247
Из них выявившие нарушения	2 254 874	3 014 252	3 531 116	2 447 065	2 384 773	2 975 430	1 852 462
Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени) в результате камеральных проверок, тыс. руб.	98 485 375	61 599 442	55 631 081	37 743 893	52 436 630	89 272 846	63 116 103
Выездные проверки организаций, всего, шт.	22 602	17 564	12 542	8 245	5 487	7 244	7 740
Из них выявившие нарушения	22 410	17 338	12 271	7 909	5 231	6 924	7 423
Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени) в результате выездных проверок, тыс. руб.	352 043 476	311 399 749	307 769 124	300 959 581	197 393 342	384 516 395	533 155 378

Примечание – Составлено автором по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов / Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 02.02.2024).

Приложение Ж

(справочное)

Список крупнейших налоговых консалтинговых групп по объему выручки за 2016–2021 гг., тыс. руб.

Группа компаний / компания	Место-положение	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2016 г. к 2017 г.	2017 г. к 2018 г.	2019 г.	2019 г. к 2018 г.	2020 г.	2020 г. к 2019 г.	2021 г.	2021 г. к 2020 г.
«Объединенные консультанты ФДП»	Москва	396 709	467 844	449 428	+98 135	+18 416	*	–	*	–	*	–
«Уральский союз»	Москва	364 830	363 608	348 163	−1 222	−15 445	348 381	+218	358 636	+10 255	255 938	−102 698
«АНТ-Консалт»	Москва	123 821	132 580	144 756	+8 759	+12 176	674 439	+529 683	78 812	−595 627	*	–
«Налоги и право»	Пермь	102 691	*	–	–	–	*	–	*	–	*	–
«Лемчик, Крупский и партнеры»	Москва	81 176	128 408	169 657	+47 232	+41 249	385 301	+215 644	398 203	+12 902	*	–
«Что делать»	Санкт-Петербург	76 452	80 199	27 160	+3 747	−53 039	*	–	29 783	+2 623	37 538	+7 755
«Налоги и финансовое право»	Екатерин-бург	74 818	69 504	71 336	−5 314	+1 832	95 973	+24 637	62 277	−33 696	32 808	−29 469

П р и м е ч а н и е – * Нет информации.
Составлено автором по: Рейтинговое агентство «Эксперт РА». – URL: https://expert.ru/ (дата обращения: 12.03.2024).

Приложение И

(справочное)

Данные доначисленных недоимок в результате камеральных и выездных налоговых проверок обществ и ИП в разрезе отдельных налогов 2016–2022 гг.

Вид налога	Доначисления, млрд руб.							Темп прироста, %					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2017/ 2016	2018/ 2017	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
Налог на прибыль	46 306 037	25 158 498	23 126 326	14 464 715	11 578 151	15 005 504	34 385 579	−45,67	−8,79	−59,88	−24,93	22,84	56,36
НДС	96 549 426	35 235 500	32 065 601	22 044 642	21 787 058	31 173 931	60 459 260	−63,51	−9,89	−45,46	−1,18	30,11	48,44
НДПИ	266 055	215 431	71 551	49 266	14 781	36 465	82 612	−19,03	−201,09	−45,23	−233,31	59,47	55,86
Остальные федеральные налоги и сборы	45 179 074	3 859 026	3 492 266	1 963 788	1 328 906	1 917 215	5 793 738	−91,46	−10,50	−77,83	−47,77	30,69	66,91
Региональные налоги и сборы	2 463 452	1 074 607	1 342 226	828 175	611 052	495 343	512 398	−56,38	19,94	−62,07	−35,53	−23,36	3,33
Местные налоги и сборы	2 902 759	321 589	246 537	204 686	104 825	173 029	122 691	−88,92	−30,44	−20,45	−95,26	39,42	−41,03
Всего доначислено	199 383 723	67 004 766	62 120 069	40 881 193	36 676 154	50 079 377	103 065 291	−66,39	−7,86	−51,95	−11,47	26,76	51,41

Примечание – Составлено автором по: Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 02.02.2024).

Приложение К

(справочное)

Данные доначисленных в результате камеральных и выездных налоговых проверок штрафных санкций в разрезе отдельных налогов за 2016–2022 гг.

Вид налога	Размер штрафных санкций, млрд руб.							Темп прироста, %					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2017/ 2016	2018/ 2017	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
Налог на прибыль	31 856 774	19 566 337	20 541 599	7 664 237	6 185 964	8 162 672	35 199 843	−38,58	4,75	−62,69	−19,29	31,95	331,23
НДС	98 730 793	38 250 290	44 998 612	14 672 163	12 692 015	17 387 879	36 077 858	−61,26	15,00	−67,39	−13,50	37,00	107,49
НДПИ	284 156	163 039	756 216	55 924	41 734	51 153	61 578	−42,62	78,44	−92,60	−25,37	22,57	20,38
Остальные федеральные налоги и сборы	43 710 501	7 175 203	5 754 669	2 539 446	1 431 718	1 766 503	2 404 341	−83,58	−24,68	−55,87	−43,62	23,38	36,11
Местные налоги и сборы	6 038 024	1 011 055	1 251 504	190 079	65 578	108 003	65 961	−83,26	19,21	−84,81	−65,50	64,69	−38,93
Всего доначислено	205 996 923	93 633 012	90 893 889	26 321 852	21 222 178	28 187 249	61 347 804	−54,55	−3,01	−71,04	−19,37	32,82	117,64

Примечание – Составлено автором по: Федеральная налоговая служба. – URL: https://www.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 02.02.2024).

Приложение Л

(справочное)

Методические рекомендации по организации налоговой проверки по НДС[1]

1. Анализ сферы деятельности налогоплательщика и видов реализуемых товаров (работ, услуг):

– оценка особенностей налогообложения НДС для осуществляемого налогоплательщиком вида деятельности, установление соответствия экономическим показателям для данного вида деятельности по регламентирующим данный вопрос документам;

– анализ видов товаров (работ, услуг), реализуемых клиентом, для решения вопроса установленной величины налоговых ставок;

– оценка возможности применения льгот по НДС;

– сравнение показателя налоговой нагрузки клиента со средним показателем по отрасли, закрепленном в Концепции планирования выездных налоговых проверок[2];

– выявление использования рискованных операций с позиции правильности налогового учета по ним[3]: это, например, строительно-монтажные работы для собственных нужд, подарки клиентам и пр.

2. Анализ самих операций в разрезе особенностей деятельности налогоплательщика:

---

[1] Разработано автором.

[2] Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.05.2023).

[3] Основные направления развития налогового консультирования в Российской Федерации: сб. ст. / Д. Н. Сулейманов, Т. Н. Мехова, А. А. Михин и др. – М.: Московский налоговый институт, 2013. – 60 с.

– выявить наличие документов, сопровождающих сделки, и проверить правильность отражения в них НДС;

– если среди клиентов налогоплательщика есть физические лица, предложить переход на режим без НДС, если это не противоречит действующему законодательству;

– проанализировать поставщиков с использованием различных информационных источников, в том числе сайта ФНС России, на предмет их добросовестности;

– проанализировать поставщиков, реализующих товары (работы, услуги) без НДС. Возможны ошибки отражения сумм с НДС и наличие авансовых отчетов с НДС, фиксация через авансовые отчеты, а не через книгу покупок.

3. Выявление ошибок, допущенных в первичных документах:

– проверка банковских выписок: убрать займы и возвраты от поставщиков, они не являются доходами. Возвраты от поставщиков и займы являются приходом денежных средств на расчетный счет, согласно п. 3 ст. 168 гл. 21 НК РФ, это не авансы от покупателей. Эту информацию можно проверить, изучив назначение платежа;

– проверка двойных контрагентов по оборотно-сальдовой ведомости (счет 62 – покупатели, счет 60 – поставщики) во избежание двойного учета одних и тех же операций, ведущего к грубому нарушению ведения учета и, как следствие, к штрафным санкциям;

– проверка выданных и полученных счетов-фактур – наличие, правильность оформления, согласно требованиям ст. 169 гл. 21 НК РФ;

– сопоставление сумм начисленного НДС с объемами реализации. Если сумма НДС больше, чем объем учтенной реализации, значит, существует аванс от покупателей. Сравниваем, имеется ли аванс в декларации. Дт 51 Кт 62 – поступление денежных средств от покупателей, сопоставляем с Кт 90 – выручкой от реализации. Дт 60 Кт 51 – оплата поставщикам, вычитаем суммы Дт 51 Кт 62, это примерная сумма НДС к уплате.

4. Анализ показателей для выявления факта занижения налоговой базы:

– сравнить показатели выручки с декларацией по налогу на прибыль – сумма должна быть одинаковой, если отличается, значит, имеет место продажа товара без НДС или арифметическая ошибка, или факт занижения налоговой базы. Декларация НДС (строки 10–60, раздел 3) сравнивается с декларацией по налогу на прибыль (строка 040, приложение 1 к листу 02);

– проверить правильность учета реализации совместно с ответственным менеджером за реализацию и составить реестр реализаций;

– в оборотно-сальдовой ведомости сравнить правильность расчетов: К 90 × 20 / 120 = Д 90.3; если сумма не совпадает, значит, ошибка в выделении НДС или использование различных ставок по НДС, несоблюдение ст. 146 гл. 21 НК РФ;

– проанализировать правильность отражения операций по расчетам с покупателями по авансам: проверка соблюдения п. 3 ст. 167 гл. 21 НК РФ;

– проверка поступлений денежных средств от покупателей по банку: Дт 51 Кт 62, формируется ОСВ 62 общая: справа – оплата от покупателей, слева – реализация. Если слева нет цифры, это аванс. Детально проверяется каждая оплата от покупателя: приход денежных средств и реализация этому покупателю. Это делается с помощью акта сверки или ОСВ общую по счету 62 «Покупатели». Если между ними больше 5 дней, то это аванс, присваивается счет 62.02 «Авансы от покупателей», согласно п. 3 ст. 168 гл. 21 НК РФ. Если меньше 5 дней между реализацией и поступлением денежных средств от покупателей, это не аванс согласно п. 3 ст. 168 гл. 21 НК РФ. Если такие суммы обнаружены в ходе проверки, то это завышение налоговой базы. Это не нарушение НК РФ, но неразумное распоряжение оборотными средствами предприятия: сумма НДС возрастает, средства предприятия отвлекаются из оборота;

– проверка правильности выделения НДС с авансов и выставление счетов-фактур на аванс. В ОСВ проверяем итоговое соотношение Кт 62.02 авансы от покупателей × 20 / 120 = Дт 76 АВ – НДС с авансов полученных: включение в книгу продаж – нарушение ст. 120 гл. 16, ст. 166 гл. 21 НК РФ.

5. Анализ проверки правильности использования вычетов:

А. *Проверка правомерности зачета авансов*, соблюдение п. 5 ст. 171 гл. 21 НК РФ. При проверке должно соблюдаться три условия:

1) наличие счета-фактуры на аванс от покупателя и наличие соответствия на счетах К 62.02 авансы от покупателя × 20/120 =Д 76АВ – НДС с авансов от покупателя, п. 4 ст. 164 гл. 21 НК РФ;

2) факт реализации этому покупателю товара (работы, услуги);

3) сумма зачета аванса не может быть больше суммы, указанной в счете-фактуре на аванс и больше суммы реализации. Должны выполняться условия на счетах Д 62.02 × 20/120 К 76 АВ – включение в книгу покупок, при Д 62.02 авансы от покупателей ≤ 62.00 общие расчеты с покупателями, в соответствии с п. 5 ст. 171 гл. 21 НК РФ.

Б. *Проверка наличия аванса от поставщика*. Использование авансов от поставщиков носит рекомендательный характер, согласно п. 1 ст. 171 гл. 21 НК РФ: налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога. Вычет, согласно п. 12 ст. 171 гл. 21 НК РФ: вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Условия выполнения его применения в соответствии с п. 12 ст. 171 и п. 9 ст. 172 гл. 21 НК РФ:

– наличие авансовой оплаты, согласно п. 12 ст. 171 гл. 21 НК РФ: вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав;

– наличие счета-фактуры от продавца, оформляемой при получении аванса, в соответствии с п. 9 ст. 172 гл. 21 НК РФ: вычеты сумм налога, указанных в п. 12 ст. 171 гл. 21 настоящего кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имуществен-

ных прав, документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм;

– отражение в договоре продажи обязательного условия предоплаты за товар или услугу.

Однако, согласно п. 3 ст. 170 гл. 21 НК РФ, после оприходования товара покупатель должен восстановить вычет с авансов выданных, в счет которых перечислялась предоплата в налогооблагаемую базу в том квартале, когда это произошло – а это уже нарушение: не включение в налогооблагаемую базу. Проверяется движения по Д 60.02 – авансы, выданные поставщику, и если, согласно ст. 171 гл. 21 НК РФ, есть счет-фактура от поставщика, этот аванс должен быть учтен в налоговой базе в книге продаж, после прихода товара на склад.

С. Проверка правильности применения вычетов с покупки товара, услуги – соблюдение ст. 169, 171 гл. 21 НК РФ:

– анализ оплаты поставщикам и наличие документов, подтверждающих факт получения товаров (работ, услуг) от поставщиков на эту сумму;

– необходимо сопоставить Дт 60 Кт 51 (оплата за товар) × 20 / 120 = Дт 19 выделен НДС с покупок. Когда уравнение верно, это говорит о том, что сколько купили товаров и услуг с НДС, столько взяли в книгу покупок – это идеальное соотношение. Если это уравнение не верно, значит предприятие покупает товар или услуги без НДС, что невыгодно предприятию плательщику НДС, поскольку суммы эти к вычету не берутся (данное несоответствие возможно выявить, детально рассмотрев счета-фактуры полученные);

– если движение по счету Дт 19 меньше Дт 60 Кт 51 × 20/120, значит не все документы представлены поставщиками. И это невыгодно фирме по причине того, что не все вычеты взяты в книгу покупок. В этом случае нужно проверить все оплаты поставщиков и наличие счетов-фактур полученных;

– если больше Дт 19 счет в сравнении с Дт 60, при условии Дт 60 Кт 51 × × 20/120 = Дт 19 счет, то существует риск совершения нелегальной сделки. Это го-

ворит о том, что выделено с покупки больше НДС, чем оплачено – факт фиктивной сделки, ст. 247 гл. 25 НК РФ. Счет 19 при разумном использовании вычетов не должен иметь остатков, все приобретенные с НДС товары (работы, услуги) должны быть отражены в книге покупок (Дт 19 = Кт 19). Если 19 счет по дебету больше, чем по кредиту, 19 (Дт 19 > Кт 19), это говорит о том, что клиент не воспользовался всем НДС со счетов-фактур полученных, не включил в книгу покупок и не воспользовался всеми вычетами НДС – выяснить причину и уточнить, будут ли учтены в будущем периоде эти покупки. Если по кредиту больше, чем по дебету (Дт 19 < Кт 19), – возможен риск занижения налоговой базы по НДС, воспользовались вычетами не отчетного периода – нужно проверить;

– если в декларации сумма НДС к вычету указана больше, чем отражена в книге покупок, существует вероятность занижения налоговой базы – нужно проверить фактическое наличие счетов-фактур;

– выявление фиктивных сделок. Проверить наличие на Кт 60 сумм неоплаченных покупок, больше 500 000 руб. – это дебиторская задолженность, есть документы, а оплаты нет, – это факт возможной фиктивной сделки, потому что товар или услуга должны быть оплачены, согласно ГК РФ, ст. 247 гл. 25 НК РФ.

6. Анализ соответствия начисленной суммы НДС оплаченной:

– недоплата налога. Анализ 51 счет – расчетный счет организации (оплата) в сочетании с 68.02 НДС – оплата не должна быть меньше начисления по кредиту 68.02. Это один налог, где налог формируется автоматом, не методом начисления проводками, как другие. На кредите 68.02 налог формируется исходя из данных книги продаж, а по дебету – книги покупок. Поэтому начисления по кредиту 68.02 должны совпадать с начислением по декларации. Неуплата налога, согласно п. 1 ст. 122 гл. 16 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога;

– начисленные суммы НДС меньше, чем оплаченные. Переплата, согласно п. 6 ст. 78 гл. 12 НК РФ, возврату не подлежит, если имеется задолженность по другим налогам. Возврат осуществляется только по заявлению налогоплательщика п. 7 ст. 78 гл. 12 НК РФ. Вернуть можно только в течение трех лет с момента возникно-

вения переплаты. По истечении срока исковой давности возврат только через суд (Постановление президиума ВАС от 28 июня 2011 г. № 17750/10).

7. Анализ показателей в налоговой декларации происходит по этапам:

1) Проверка правильности заполнения декларации, согласно приказу ФНС России от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558@ (ред. от 26 марта 2021 г.) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» (зарегистрирован в Минюсте России 15 декабря 2014 г. № 35171)[1].

2) Соблюдение сроков сдачи декларации, ст. 163 гл. 21 НК РФ[2].

3) Контрольные соотношения в декларации, согласно приказу ФНС России от 25 мая 2021 г. № ЕД-7-15-/519@ «Об утверждении перечня контрольных соотношений показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, предусмотренных п. 5.3 ст. 174 гл. 21 НК РФ»[3].

---

[1] Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме: приказ ФНС России от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152657/ (дата обращения: 01.03.2024).

[2] Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1: федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 12.03.2024); Налоговый кодекс. Часть вторая: федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 01.03.2024).

[3] Об утверждении перечня контрольных соотношений показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, предусмотренных пунктом 5.3 статьи 174 Налогового кодекса Российской Федерации: приказ ФНС России от 25 мая 2021 г. № ЕД-7-15/519@. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_387831/0ae86d5f586827458f31484d6558ea02b37e0787/ (дата обращения: 02.03.2024).

Приложение М

(справочное)

Методические рекомендации по организации налоговой проверки по НДС: основные этапы

Последовательность действий	Регламентирующий документ
Этап 1. Анализ сферы деятельности	
1. Виды экономической деятельности, осуществляемые налогоплательщиком, с целью определения особенностей налогообложения данного вида деятельности	Ст. 143, 145 гл. 21 НК РФ
2. Виды товаров, работ, услуг, реализуемых клиентом – изучить товар, правомерно ли используется ставки	Ст. 164 гл. 21 НК РФ
3. Выявить, есть ли право на льготы по НДС	Ст. 149, 150 гл. 21 НК РФ
4. Сравнить с предлагаемой налоговой нагрузкой по данному виду экономической деятельности	Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012)
5. Выявить, используют ли рискованные операции с позиции правильности налогового учета по ним: это передача имущества, договор поручения, при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи, при ввозе товаров на территорию РФ, налоговые агенты, строительно-монтажные работы, операции для собственных нужд, реорганизации организации, реализация на территории Республики Крым	Ст. 155, 156, 157, 159, 160, 161, 162 гл. 21 НК РФ
Этап 2. Анализ самих операций	
1. Выявить наличие документов согласно книге покупок и книге продаж	Ст. 169 гл. 21 НК РФ
2. Если среди клиентов налогоплательщика есть физические лица, предложить переход на режим без НДС, если это не противоречит действующему законодательству	Федеральная налоговая служба

Последовательность действий	Регламентирующий документ
3. Проанализировать поставщиков, с использованием различных информационных источников, в том числе сайта ФНС России, на предмет их добросовестности	Федеральная налоговая служба
4. Проанализировать поставщиков, реализующих товары (работы, услуги) без НДС. Возможны ошибки отражения сумм с НДС и наличие авансовых отчетов с НДС, фиксация через авансовые отчеты, а не через книгу покупок	Федеральная налоговая служба, налоговые регистры 71 счета – авансовые отчеты
Этап 3. Выявление ошибок в первичных документах	
1. Проверка банковских выписок – убрать займы и возвраты от поставщиков, это не доходы от покупателей	Согласно п. 3 ст. 168 гл. 21 НК РФ, это не авансы от покупателей
2. Проверка двойных контрагентов по оборотно-сальдовой ведомости 62 – покупатели, 60 – поставщики	Не должно быть одинаковых контрагентов во избежание двойного налогообложения, ст. 120 гл. 16, ст. 311 гл. 25 НК РФ
3. Проверка самих счетов–фактур выданных и полученных – наличие, правильность оформления	Согласно требованиям ст. 169 гл. 21 НК РФ
4. Проверка НДС, оплаты и начисления, если оплата больше, чем начисленная с реализации сумма, то, значит, существует аванс от покупателей, сравниваем, имеется ли аванс в декларации в строке 070 раздела 3	Согласно ст. 154, п. 3 ст. 168 гл. 21 НК РФ
Этап 4. Анализ налоговых показателей для выявления факта занижения налоговой базы	
1. Сравнить показатели выручки по НДС с декларацией по налогу на прибыль – база должна быть одинаковой, если отличается, значит, существует продажа товара по ставкам без НДС	Ст. 146, 154, 166 гл. 21 НК РФ, декларация НДС (строки 10–60, раздел 3) сравнивается с декларацией по налогу на прибыль (строка 040, приложение 1 к листу 02)
2. Проверить правильность учета реализации совместно с менеджером, ответственным за реализацию, и составить реестр реализаций. В оборотно-сальдовой ведомости сравнить правильность расчетов: К 90 × 20 / 120 = Д 90.3, если сумма не совпадает, значит, ошибка в выделении НДС или использование различных ставок по НДС	Несоблюдение ст. 146, 154, 166 гл. 21 НК РФ
3. Проверка авансов от покупателей, если меньше 5 дней между реализацией и деньгами от покупателей – это не аванс	Соблюдение п. 3 ст. 167 гл. 21 НК РФ

Последовательность действий	Регламентирующий документ
4. Проверка выделения с авансов НДС и выставление счета-фактуры на аванс. В ОСВ проверяем итоговое соотношение К 62.02 × 20/120 = Дт 76, если этого нет, то это занижение налоговой базы – нарушение	Ст. 120 гл. 16, ст. 166 гл. 21 НК РФ
Этап 5. Анализ налоговых вычетов	
1. Проверка зачета авансов	Соблюдение ст. 169, 171 гл. 21 НК РФ, доля вычетов авансов не должна быть больше реализации
2. Проверка наличия аванса от поставщика	Ст. 171 гл. 21 НК РФ
3. Проверка вычетов по покупкам	Ссоблюдение ст. 169, 171 гл. 21 НК РФ
Этап 6. Анализ оплаты и начисления налога	
Недоплата налога, переплата налога	Согласно п. 1 ст. 122 гл. 16 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, переплату вернуть по заявлению, п. 7 ст. 78 гл. 12 НК РФ
Этап 7. Анализ показателей в налоговой декларации	
1. Правильность заполнения декларации	Приказ ФНС России от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558@ (ред. от 26 марта 2021 г.) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме»
2. Сроки сдачи декларации	Ст. 163 гл. 21 НК РФ
3. Контрольные соотношения	Приказ ФНС России от 25 мая 2021 г. № ЕД-7-15-519@ «Об утверждении перечня контрольных соотношений показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, предусмотренных пунктом 5.3 статьи 174 НК РФ»
Примечание – Составлено автором.	

Приложение Н

(справочное)

Налоговые риски налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость

Действия, приводящие к реализации риска	Последствия	Рекомендации
Риск неправомерного использования освобождения от уплаты налога ст. 149 гл. 21 НК РФ	Ведение деятельности без НДС, без соблюдения требований ст. 149 гл. 21 НК РФ	Проверка деятельности, согласно ст. 149 гл. 21 НК РФ
Риск неправильного применения налоговых ставок	1. Применение ставки 0 % без подтвержденного экспорта. 2. Применение 10 % ставки без подтверждающих документов. 3. Применение 20 % к авансам вместо расчетной ставки 20/120	Определение ставок, согласно ст. 164, 165 гл. 21 НК РФ
Риск неверного определения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет	Неправильное использование вычетов: 1. Доля суммы вычетов больше суммы либо равна 89 % налогооблагаемой базы. 2. Осуществление операций с неблагонадежными контрагентами. 3. Использование авансов от поставщиков, а потом неиспользование их в налогооблагаемой базе. 4. Отказ в возмещении из-за ошибки в оформлении документов и предоставлении документов на проверку	Ст. 120 гл. 16 НК РФ, приказ № мм-3-06/333@ № АС-4-2/12722@ от 17 июля 2013 г. «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы», ст. 171, 172 гл. 21 НК РФ
Риск неуплаты налога	1. При неподтвержденном экспорте. 2. При использовании недобросовестных контрагентов. 3. При безвозмездной передаче товаров и осуществлении	Ст. 156, 165, 169 гл. 21 НК РФ, приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10 мая 2012 г.)

Действия, приводящие к реализации риска	Последствия	Рекомендации
	строительно-монтажных работ для собственных нужд. 4. Неправильное оформление счетов-фактур	
Риск расхождения данных в разных формах отчетности	Расхождение выручки в налоговой декларации по НДС и отчете о финансовых результатах	Письмо ФНС России от 23 марта 2015 г. № ГД-4-3/4550@ (ред. от 19 марта 2019)», законодательно не закреплено, нет четких инструкций, выяснить и проверить показатели
Риск отклонения налоговой нагрузки от среднестатистического значения по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли	Нагрузка ниже предлагаемого показателя	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10 мая 2012 г.) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», выяснить причину занижения
Примечание – Составлено автором.		

Приложение П

(справочное)

Методические рекомендации по организации налоговой проверки по налогу на прибыль[1]

1. Анализ сферы деятельности налогоплательщика для налога на прибыль:

– выявить, является ли клиент налогоплательщиком согласно ст. 246 гл. 25 НК РФ;

– проанализировать виды экономической деятельности, сравнить с предлагаемой налоговой нагрузкой по данному виду экономической деятельности;

– выявить, есть ли право на льготы по налогу на прибыль (ст. 246.1 гл. 25 НК РФ – освобождение от уплаты налога, 0 % ставка, ст. 286 гл. 25 НК РФ – инвестиционный вычет, ст. 217 гл. 25 НК РФ – необлагаемые доходы, ст. 251 гл. 25 НК РФ – доходы, не учитываемые для целей налогообложения);

– проверить, какой метод признания расходов и доходов указан в учетной политике и как он применяется в практике предприятия согласно ст. 271, 272 гл. 25 НК РФ. Определить, какой метод признания доходов (расходов) выгоднее для клиента, имеет ли он на него право в соответствии с действующим законодательством, и этот ли метод закреплен в учетной политике консультируемого предприятия. Если клиент применяет кассовый метод признания доходов (расходов) (ст. 273 гл. 25 НК РФ), то проводим анализ счета 51 – поступление денежных средств от покупателей Дт 51 Кт 62 – это доходы, за вычетом возвратов от покупателей – Дт 62 Кт 51 минус расходы Дт 60 Кт 51. По каждому поступлению денежных средств должны быть в наличии документы, подтверждающие правомерность проведенной

[1] Разработано автором.

операции. Для удобства анализа формируется оборотно-сальдовая ведомость по счету 60;

– проверить правильность применения ставок по налогу на прибыль организаций с учетом особенностей проверяемого хозяйствующего субъекта согласно ст. 284 гл. 25 НК РФ;

– выяснить, имеет ли проверяемая организация обособленные подразделения или филиалы (ст. 288 гл. 25 НК РФ).

2. Анализ самих операций деятельности налогоплательщика:

– проверить наличие двойных контрагентов – по оборотно-сальдовой ведомости 62 – «Покупатели», 60 – «Поставщики»; не должно быть одинаковых контрагентов во избежание двойного налогообложения (ст. 120 гл. 16, ст. 311 гл. 25 НК РФ);

– проверить применяемый метод учета доходов и расходов (ст. 271, 272, 273 гл. 25 НК РФ);

– проверить состав доходов и правильность их учета согласно ст. 248, 249 гл. 25 НК РФ, внереализационные доходы проверить согласно ст. 250 гл. 25 НК РФ;

– проверить, есть ли доходы, которые не включаются в налогооблагаемую базу, согласно ст. 251 гл. 25 НК РФ, проверить доходы, полученные безвозмездно согласно п. 8 ст. 250 гл. 25 НК РФ, в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 гл. 25 НК РФ;

– проверить расходы и группировку расходов – ст. 252, 253, 254, 255, 256, 257 гл. 25 НК РФ, внереализационные расходы – ст. 265 гл. 25 НК РФ;

– определить правильность учета расходов при реализации товаров или имущественных прав – ст. 268 гл. 25 НК РФ;

– определить суммы расходов на производство и реализацию согласно ст. 318 гл. 25 НК РФ, оценить остатки незавершенного производства, остатки готовой продукции, товаров отгруженных – ст. 319 гл. 25 НК РФ;

– в торговых организациях проверить формирование расходов на реализацию и выбор метода списания товаров, формирование транспортных расходов согласно п. 3 ст. 268, 320 гл. 25 НК РФ;

– проверить расходы, связанные с производством и реализацией – ст. 253 гл. 25 НК РФ;

– материальные расходы – ст. 254 гл. 25 НК РФ;

– расходы категории «Прочие» проверить согласно требованиям ст. 264 гл. 25 НК РФ, конкретно обратить внимание на рекламные – подп. 28 п. 1 ст. 264 гл. 25 НК РФ, представительские – п. 2;

– проверить неучитываемые расходы, ст. 270 гл. 25 НК РФ;

– учет процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения – ст. 269 гл. 25 НК РФ;

– проверить резервы согласно ст. 266, 267 гл. 25 НК РФ;

– порядок правильности определения налоговой базы – ст. 274 гл. 25 НК РФ;

– проверить определения наличия факта и правильности оформления налоговой базы (нестандартных ситуаций) в соответствии со ст. 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 282.1 гл. 25 НК РФ;

– изучить вопрос по наличию убытков в предыдущем (предыдущих) налоговых периодах или в текущем налоговом периоде и оценить возможность их переноса на будущее – ст. 283 гл. 25 НК РФ;

– наличие зарплатных расходов, ст. 255 гл. 25 НК РФ;

– проверить выбор метода принятия и оплаты, порядка оформления авансовых расходов «подотчетных лиц» – ст. 264 гл. 25 НК РФ, письмо Минфина России от 21 мая 2021 г. № 03-03-07/38967;

– наличие амортизируемого имущества согласно ст. 256–260 гл. 25 НК РФ;

– расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование – ст. 263 гл. 25 НК РФ;

– используется ли инвестиционный налоговый вычет согласно ст. 286.1 гл. 25 НК РФ;

– проверить наличие на предприятии видов хозяйственной деятельности и правильность оформления расходов по ним, которые облагаются согласно ст. 261, 262, 264.1, 267, 268.1, 284.1–284.9, 288.1–288.3, 290–310.2, 321, 324.1, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332, 333 гл. 25 НК РФ.

3. Анализ налоговых показателей в декларации на соответствие налоговым регистрам:

– проверить отдельно счет «Подотчетные лица» – оплата должна идти с наличием документов, документы должны быть правильно оформлены и обоснованы согласно п. 1 и 5 ст. 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

– сравнить выручку с базой по НДС при условии, что нет выручки без НДС – ст. 249 гл. 25 НК РФ:

а) за I квартал выручка в декларации по НДС должна совпадать с выручкой в декларации по налогу на прибыль;

б) за 6 мес. выручка по прибыли должна совпадать с выручкой по НДС деклараций I и II кварталов;

в) за 9 мес. выручка по прибыли должна совпадать с суммой выручки за III квартал по НДС;

г) за 12 мес. выручка по прибыли должна идти как I квартал плюс II квартал плюс III квартал плюс IV квартал выручки по НДС.

Если имеется отклонение в размерах выручки по прибыли и НДС, то:

– имеет место продажа товаров (работ, услуг) без НДС;

– присутствуют экспортные операции;

– если есть 01 счет «Основные средства», должна быть начислена амортизация Кт 02, состояние этих счетов должно совпадать с декларацией по налогу на имущество организаций. Согласно ст. 256–260 гл. 25 НК РФ проверить правильность начисления амортизации;

– счета затрат (44, 26) должны быть закрыты на 31.12, не иметь остатков, ПБУ 18/02;

– в торговле 10 счет не должен иметь остатков, ст. 254 гл. 25 НК РФ;

– 90 счет, 91 счет не должны иметь остатков на 31.12, ПБУ 18/02;

– обороты по счету покупки выделенного НДС, счет 19 × 120 / 20 / 1,20, должны быть равны или меньше в сумме: расходы на себестоимость + транспортные расходы – ст. 268 гл. 25 НК РФ;

– расходы в торговле в декларации должны быть равны К44 счет + транспортные расходы + Кт 41 счет товары, списанные на себестоимость Дт 90.2: по нормам, согласно предоставленным налоговым регистрам – п. 3 ст. 268, 320 гл. 25 НК РФ;

– проверить счет 41 «Товары на складе» – товар должен иметь одно наименование: покупка Дт 41 и продажа Кт 41; не должно быть минусов, наличие минусов означает продажу несуществующих товаров (ст. 252 гл. 25 НК РФ);

– проверить косвенные управленческие расходы согласно ст. 252 гл. 25 НК РФ, порядок начисления и отражения в декларации; анализ внереализационных расходов с показателями в декларации на соответствие ст. 265 гл. 25 НК РФ;

– сравнить цену продажи со среднерыночной и ценой закупа на соответствие требованиям действующего налогового законодательства – ст. 105 гл. 14 НК РФ;

– проанализировать состав дебиторской задолженности на предмет выявления умышленной и просроченной. Для анализа используется оплата по счету 60 – п. 18 ст. 250 гл. 25 НК РФ, ст. 196 ГК РФ;

– проверить факт перечисления денежных средств на карты физических лиц и отнесение этих сумм на расходы (ст. 252 гл. 25 НК РФ), которые могут быть квалифицированы как необоснованные, перечисление кредитов физическим и (или) юридическим лицам и принятие этих сумм в расходы – ст. 269 гл. 25 НК РФ;

– проверить правильность отнесения начисленных налоговых платежей в расходы предприятия – ст. 270 гл. 25 НК РФ;

– провести мероприятия по выявлению и устранению двойного налогообложения в соответствии со ст. 311 гл. 25 НК РФ.

4. Анализ соответствия начисленных и уплаченных сумм налога:

– проверка ежеквартальных авансовых платежей по налогу, сумма 6 мес. должна быть уменьшена на сумму оплаты I квартала, дальше по аналогии за 9 мес.

– на сумму оплаты за 6 мес., за год уменьшаем на сумму 9 мес. оплаченных авансов (ст. 287 гл. 25 НК РФ);

– проверить, попадает ли фирма под уплату ежемесячных авансовых платежей согласно ст. 287 гл. 25 НК РФ, если выручка больше 15 млн руб.;

– сравнить начисленную сумму налога и уплаченную на соответственных счетах бухгалтерского и налогового учета: счет 68.04 «Налог на прибыль организации» и счет 51 «Расчетные счета» (ст. 286, 287 гл. 25 НК РФ). Недоплата налога в бюджетную систему грозит начислением пеней за просрочку платежа, а переплата – ухудшением финансового состояния из-за отвлечения из оборота предприятия денежных средств, не отражение или неправильное отражение на счетах – ошибкой бухгалтера, ведущей к искажению налогового учета.

5. Анализ показателей в налоговой декларации происходит по этапам.

1. Проверка правильности заполнения декларации согласно приказу ФНС России от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@ (ред. от 11 сентября 2020 г.) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» (зарегистрировано в Минюсте России 14 ноября 2019 г. № 56217).

2. Соблюдение сроков сдачи декларации (ст. 289 гл. 25 НК РФ).

3. Контрольные соотношения в декларации согласно письму ФНС России от 3 июля 2012 г. № АС-5-3/815дсп@ «Контрольные соотношения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций».

Приложение Р

(справочное)

Методические рекомендации по организации налоговой проверки по налогу на прибыль: основные этапы

Последовательность действий	Регламентирующий документ
Этап 1. Анализ сферы деятельности	
1. Выявить, является ли предприятие налогоплательщиком	Ст. 246 гл. 25 НК РФ
2. Виды экономической деятельности, осуществляемые налогоплательщиком с целью определения особенностей налогообложения данного вида деятельности	
3. Выявить, есть ли право на льготы по налогу	Освобождение – ст. 246.1 гл. 25 НК РФ, нулевая ставка, инвестиционный вычет – ст. 249 гл. 25, ст. 217 гл. 25 НК РФ – не облагаются доходы, не учитываются доходы, ст. 251 гл. 25 НК РФ
4. Сравнить с предлагаемой налоговой нагрузкой по данному виду экономической деятельности	Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10 мая 2012 г.)
5. Проверить, какой метод признания расходов и доходов указан в учетной политике и как он применяется на практике предприятия	Согласно ст. 271, ст. 272 гл. 25 НК РФ
6. Проверить применение правильности ставок 20 % и 0 %	Ст. 284 гл. 25 НК РФ
7. Выяснить, имеет ли предприятие факт деятельности для организации обособленного подразделения или филиала	Ст. 288 гл. 25 НК РФ
Этап 2. Анализ самих операций деятельности налогоплательщика	
1. Проверка двойных контрагентов по оборотно-сальдовой ведомости 62 – «Покупатели», 60 – «Поставщики»	Не должно быть одинаковых контрагентов во избежание двойного налогообложения, ст. 120 гл. 16, ст. 311, гл. 25 НК РФ
2. Проверить доходы и внереализационные доходы согласно требованиям Налогового кодекса	Ст. 248, 249, 250 гл. 25 НК РФ

Последовательность действий	Регламентирующий документ
3. Проверить, имеются ли доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, проверить доходы, полученные безвозмездно	Ст. 250, 251 гл. 25 НК РФ
4. Проверить внереализационные расходы	Ст. 252, 265 гл. 25 НК РФ
5. Проверить материальные расходы	Ст. 254 гл. 25 НК РФ
6. Проверить расходы на зарплату	Ст. 255 гл. 25 НК РФ
7. Если торговля, проверить особенности определения расходов при реализации товаров, остатков готовой продукции, товаров отгруженных	Ст. 268, 320 гл. 25 НК РФ
8. Если производство, определение суммы расходов на производство и реализацию, порядок оценки остатков незавершенного производства	Ст. 253, 318, 319, 320 гл. 25 НК РФ
9. Проверить амортизируемое имущество, нормы амортизации, методы, ремонт, модернизацию	Ст. 256–260 гл. 25 НК РФ. Остатки на счетах 01 и 02 должны совпадать с декларацией по налогу на имущество организаций
10. Проверить расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование согласно требованиям	Ст. 263 гл. 25 НК РФ
11. Проверить прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией согласно требованиям	Ст. 264 гл. 25 НК РФ
12. Проверить расходы по резервам	Ст. 266–267 гл. 25 НК РФ
13. Проверить особенности учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения	Ст. 269 гл. 25 НК РФ
14. Проверить расходы, не учитываемые в целях налогообложения	Ст. 270 гл. 25 НК РФ
15. Проверить резервы, расходы на формирование резервов по сомнительным долгам	Ст. 266, 267 гл. 25 НК РФ
16. Проверить убытки	Ст. 283 гл. 25 НК РФ
17. Проверить определения наличия факта и правильности оформления налоговой базы в соответствии с НК РФ	Ст. 274, 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 282.1 гл. 25 НК РФ
18. Проверить наличие на предприятии видов хозяйственной деятельности и правильность оформления расходов по ним	Ст. 261, 262, 264.1, 267, 268.1, 284.1 284.9, 288.1–288.3, 290–310.2, 321, 324.1, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332, 333 гл. 25 НК РФ

Последовательность действий	Регламентирующий документ
Этап 3. Анализ налоговых показателей в декларации на соответствие налоговым регистрам	
1. Проверить отдельно счет «Подотчетные лица» – оплата должна идти с наличием документов, документы должны быть правильно оформлены и обоснованы согласно п. 1 и 5 ст. 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Ст. 252 гл. 25 НК РФ, Письмо Минфина России от 21 мая 2021 г. № 03-03-07/38967, занижение налоговой базы, ст. 120 гл. 16 НК РФ
2. Сравнить выручку с базой по НДС при условии, что нет выручки без НДС – согласно ст. 285 гл. 25 НК РФ: а) за I квартал выручка в декларации по НДС должна совпадать с выручкой в декларации по налогу на прибыль; б) за 6 мес. выручка по прибыли должна совпадать с выручкой по НДС деклараций I и II кварталов; г) за 9 мес. выручка по прибыли должна совпадать с суммой выручки за III квартал по НДС; д) за 12 мес. выручка по прибыли должна быть равна: I квартал плюс II квартал плюс III квартал, плюс IV квартал выручки по НДС	Занижение налоговой базы – ст. 120 гл. 16, 285 гл. 25 НК РФ. Если выручка не идет с НДС: – есть продажа товара или услуг без НДС; – есть режим экспорта; – ошибка бухгалтера
3. Если есть счет 01 «Основные средства», должна быть начислена амортизация К 02, состояние этих счетов должно идти с декларацией по налогу на имущество организаций	Согласно ст. 259 гл. 25 НК РФ проверить амортизацию
4. На 31.12 счета затрат (44, 26) должны быть закрыты, не иметь остатков	ПБУ 18/02
5. В торговле 10 счет не должен иметь остатков	Ст. 254 гл. 25 НК РФ
6. Счета 90, 91 не должны иметь остатков	ПБУ 18/02
7. Счет 19 × 120 / 20 / 1,20 должен быть равным или меньше в сумме: расходы на себестоимость + транспортные расходы	Ст. 268 гл. 25 НК РФ
8. Расходы на реализацию в торговле должны быть равны: счет 44 «Транспортные» + К 41 счет «Товары, списанные в себестоимость по нормам, предоставленным налоговые регистры»	Ст. 268, 320 гл. 25 НК РФ
9. Проверить счет 41 «Товары на складе» – товар должен иметь одно наименование: покупка Дт 41 и продажа Кт 41; не должно быть минусов, наличие минусов означает продажу несуществующих товаров	Ст. 252 гл. 25 НК РФ

Последовательность действий	Регламентирующий документ
10. Проверить косвенные расходы, управленческие (производство) расходы, согласно ст. 252 гл. 25 НК РФ, порядок начисления и отражения в декларации	Ст. 268, 320 гл. 25 НК РФ; ст. 253, 318, 319, 320 гл. 25 НК РФ
11. Анализ внереализационных расходов в налоговых регистрах с указанными суммами в декларации	Ст. 265 гл. 25 НК РФ
12. Проверить среднерыночную стоимость продажи такого же товара организации, через интернет-ресурсы – не должна быть ниже	Ст. 105 гл. 14 НК РФ
13. Проанализировать состав дебиторской задолженности на предмет выявления умышленной и просроченной. Для анализа используется оплата по счету 60	П. 18 ст. 250 гл. 25 НК РФ, ст. 196 ГК РФ
14. Проверить факт перечисления денежных средств на карты физических лиц и отнесение этих сумм на расходы, ст. 252 гл. 25 НК РФ, которые могут быть квалифицированы как необоснованные, перечисление кредитов физическим и (или) юридическим лицам и принятие этих сумм в расходы	Ст. 252, 269 гл. 25 НК РФ, уменьшение налоговой базы. Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10 мая 2012 г.), п. 18 ст. 250 НК РФ, ст. 196 ГК РФ. Необоснованные расходы – ст. 272 гл. 25 НК РФ. Кредиты – ст. 269 гл. 25 НК РФ
15. Проверить правильность отнесения начисленных налоговых платежей в расходы предприятия	Ст. 270 гл. 25 НК РФ
16. Провести мероприятия по выявлению и устранению двойного налогообложения в соответствии с НК РФ	Ст. 311 гл. 25 НК РФ
Этап 4. Анализ оплаты и начисления налога	
1. Проверка ежеквартальных авансовых платежей по налогу, сумма 6 мес. должна быть уменьшена на сумму оплаты I квартала, дальше по аналогии за 9 мес. – на сумму оплаты за 6 мес., за год уменьшаем на сумму 9 мес. оплаченных авансов	Ст. 287 гл. 25 НК РФ
2. Проверить, попадает ли фирма на ежемесячные авансовые платежи согласно НК РФ, если выручка больше 15 млн руб.	Ст. 287 гл. 25 НК РФ
3. Сравнить начисленную сумму налога и уплаченную на соответственных счетах бухгалтерского и налогового учета: счет 68.04 «Налог на прибыль организации» и счет 51 «Расчетные счета». Недоплата налога в бюджетную систему грозит начислением пеней за просрочку платежа, а переплата – ухудшением финансового состояния из-за отвлечения из оборота предприятия денежных средств; неот-	Ст. 286, 287 гл. 25 НК РФ

Последовательность действий	Регламентирующий документ
ражение или неправильное отражение на счетах – ошибкой бухгалтера, ведущей к искажению налогового учета	
Этап 5. Проверить показатели декларации	
1. Правильность заполнения декларации	Приказ ФНС России от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@ (ред. от 11 сентября 2020 г.) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» (зарегистрировано в Минюсте России 14 октября 2019 г. № 56217)
2. Срок сдачи декларации	Ст. 289 гл. 25 НК РФ
3. Контрольные соотношения	«Контрольные соотношения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций» (письмо ФНС России от 3 июля 2012 г. № АС-5-3/815дсп@)
П р и м е ч а н и е – Составлено автором.	

Приложение С

(справочное)

Рекомендации по выявлению незаконных схем минимизации налога на прибыль – налоговые риски

Действия, приводящие к реализации риска	Последствия	Рекомендации
Увеличение расходов без документов	Умышленное занижение налоговой базы, ст. 247 гл. 25 НК РФ	Ст. 252 гл. 25 НК РФ. Проверить расходы, оплату и наличие документа
Использование фирм однодневок	Умышленное занижение налоговой базы, ст. 247 гл. 25 НК РФ. Фиктивные услуги увеличивают расходы, ст. 247 гл. 25 НК РФ	Проверить по оплате и наличию документов, выявить новых контрагентов, долю прочих услуг, которая не должна превышать размер себестоимости
Наличие субподрядчиков	Умышленное занижение налоговой базы, ст. 247 гл. 25 НК РФ. Фиктивные услуги увеличивают расходы, ст. 247 гл. 25 НК РФ	Проверить такие услуги на предмет необходимости и законности, ст. 170 ГК РФ
Факторинговая схема	Умышленное занижение налоговой базы, ст. 247 гл. 25 НК РФ, завышенная сумма стоимости факторинговых услуг, ведущая к увеличению расходов	Проверить такие услуги на факт фиктивности, ст. 170 ГК РФ
Обналичивание через фирму-однодневку	Умышленное занижение налоговой базы, ст. 247 гл. 25 НК РФ. Необоснованные перечисления больших сумм с расчетного счета на счета юридиче-	Проверить сомнительные сделки на соответствие их необходимости и законности ст. 170 ГК РФ. У второй фирмы по расчетному счету есть факт снятия с расчетного счета больших сумм необоснованной наличности на хозяй-

Действия, приводящие к реализации риска	Последствия	Рекомендации
	ских и (или) физических лиц – необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	ственные нужды или на займы, обоснованность расходов, ст. 252 гл. 25 НК РФ
Формирование резерва по ремонту основных средств	Умышленное занижение налоговой базы, ст. 247 гл. 25 НК РФ. Возможно только при методе начисления согласно нормам ст. 313 гл. 25 НК РФ. Предельные затраты × 100 % / Совокупная первоначальная стоимость ОС на начало года. Необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Ст. 324, п. 3 ст. 260 гл. 25 НК РФ не используют нормы: – должно быть закреплено в учетной политике; – только при методе начисления; – предельная сумма резерва не может быть больше средних расходов на ремонт ОС за три предыдущих года
Увеличение необоснованных расходов по учету ОС, суммы ОС берутся полностью сразу в расходы без начисления амортизации по ним – неверное определение срока использования ОС (занижение срока)	Ст. 120 гл. 16 НК РФ. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Занижение налоговой базы – увеличение расходов, ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Ст. 256–260 гл. 25 НК РФ. Проверка наличия документов на приобретение основных средств. Определение сроков амортизации, методов, прописанных в учетной политике
Использование убытков в отчетном периоде и убытков прошлых лет, присоединение убыточной организации	Занижение налоговой базы – увеличение расходов, ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Протестировать на наличие экономической целесообразности, ст. 252 гл. 25 НК РФ, ст. 170 ГК РФ, п. 11 ст. 89 гл. 14 НК РФ, проверить документальное оформление. Учет убытков, п. 1 ст. 283 гл. 25 НК РФ
Уплата неустойки партнеру	Умышленное занижение налоговой базы, ст. 247 гл. 25 НК РФ. Неустойка включается во внереализационные расходы – занижение налоговой базы – увеличение расходов, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Протестировать на наличие признаков фиктивности и экономической целесообразности, при кассовом методе проверить дату оплаты, п. 14.2 ПБУ 10/99, ст. 330 и 395 ГК РФ
Создание резерва по сомнительным долгам	Ст. 266 гл. 25 НК РФ позволяет создавать резерв. Занижение налоговой базы – увеличение расходов ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Проверить согласно п. 4 ст. 266 гл. 25 НК РФ; не может превышать 10 % от выручки покрытия убытков. И проверить безнадежную деби-

Действия, приводящие к реализации риска	Последствия	Рекомендации
		торскую задолженность согласно п. 4 ст. 266 гл. 25 НК РФ
Формирование резерва по ремонту основных средств	Умышленное занижение налоговой базы ст. 247 гл. 25 НК РФ.Возможно только при методе начисления согласно нормам: ст. 313 гл. 25 НК РФ. Предельные затраты × 100 % / Совокупная первоначальная стоимость ОС на начало года. Необоснованная выгода – ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Ст. 324, п. 3 ст. 260 гл. 25 НК РФ, не используют нормы: – должно быть закреплено в учетной политике; – только при методе начисления; – предельная сумма резерва не может быть больше средних расходов на ремонт ОС за три предыдущих года
Увеличение необоснованных расходов по учету ОС, суммы ОС берутся полностью сразу в расходы без начисления амортизации по ним, неверное определение срока использования ОС (занижение срока)	Ст. 120 гл. 16 НК РФ. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Занижение налоговой базы: увеличение расходов – ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода – ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Ст. 256–260 гл. 25 НК РФ. Проверка наличия документов на приобретение основных средств. Определение сроков амортизации, методов, прописанных в учетной политике
Использование текущих убытков и убытков прошлых лет, присоединение убыточной организации	Занижение налоговой базы – увеличение расходов ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Протестировать на наличие экономической целесообразности, ст. 252 гл. 25 НК РФ, ст. 170 ГК РФ, п. 11 ст. 89 гл. 14 НК РФ. Проверить: документальное оформление учета убытков п. 1 ст. 283 гл. 25 НК РФ
Уплата неустойки партнеру	Умышленное занижение налоговой базы ст. 247 гл. 25 НК РФ. Неустойка включается во внереализационные расходы – занижение налоговой базы – увеличение расходов. Необоснованная выгода ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Протестировать на наличие признаков фиктивности и экономической целесообразности; при кассовом методе проверить дату оплаты – п. 14.2 ПБУ 10/99, ст. 330 и 395 ГК РФ
Создание резерва по сомнительным долгам	Ст. 266 гл. 25 НК РФ позволяет создавать резерв – занижение налоговой базы – увеличение расходов, ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Проверить п. 4 ст. 266 гл. 25 НК РФ. Не может превышать 10 % от выручки покрытия убытков, безнадежная дебиторская задолженность согласно п. 4 ст. 266 гл. 25 НК РФ

Действия, приводящие к реализации риска	Последствия	Рекомендации
Полное признание нормируемых расходов	Занижение налоговой базы – увеличение расходов ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ. Нормируются расходы, одни из них: транспортные, рекламные, представительские и др.	Проверить документальное оформление согласно ст. 264 гл. 25 НК РФ, а именно: представительские расходы п. 2 ст. 264 гл. 25 НК РФ – 4 % от фонда оплаты туда, рекламные п. 4 ст. 264 гл. 25 НК РФ – 1 % от выручки
Признание необоснованные расходы обоснованными	Занижение налоговой базы – увеличение расходов ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Ст. 252 гл. 25 НК РФ. Проверить обоснованность расходов и документальное подтверждение
При методе кассовом не соблюдают наличие документов и оплату	Занижение налоговой базы – увеличение расходов ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Проверить наличие документов и оплату согласно ст. 273 гл. 25 НК РФ
Не платят или неправильно рассчитывается сумма авансовых платежей по прибыли поквартально и в период от 31.12 до 31.03	Экономия на платежах, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Проверить правильность расчета платежей ст. 287 гл. 25 НК РФ
Не платят авансовые платежи ежемесячные	Экономия на платежах, необоснованная выгода ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Проверить выручку за четыре квартала в среднем за квартал больше 15 000 000 руб. – ст. 286, 287 гл. 25 НК РФ
Не платят платежи по обособленному подразделению	Экономия на платежах, необоснованная выгода ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Посмотреть наличие обособленного подразделения – ст. 288 гл. 25 НК РФ
Платежи от покупателей не на расчетный счет организации, а другим юридическим лицам – поставщикам – за купленные услуги берутся в расходы	Нет прямого объекта налогообложения, умышленное занижение базы – ст. 247 гл. 25 НК РФ, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Выявить такие платежи по расчетному счету, проверить на обоснованность согласно ст. 252 гл. 25 НК РФ
Оплата агентского вознаграждения	Занижение налоговой базы – увеличение расходов, ст. 247 гл. 25 НК РФ	Протестировать на наличие признаков фиктивности и экономической целесообразности
Использование служебного автомобиля и списание топлива	Занижение налоговой базы – увеличение расходов, ст. 247 гл. 25 НК РФ, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Проверка наличия сопроводительных документов по этим операциям, договор аренды, путевые листы, правомерность использования поездок

Действия, приводящие к реализации риска	Последствия	Рекомендации
Использование кредитов	Увеличение налоговой базы, использование незаконных схем вывода наличности, ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Проверка по банку операций по займам и кредитам на факт фиктивной сделки, ст. 170 ГК РФ
Использование авансовых отчетов, командировочные	Занижение налоговой базы, ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованная выгода, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Обоснованность расходов, ст. 252 гл. 25 НК РФ
Использование взаимозависимых лиц	Занижение налоговой базы, ст. 247 гл. 25 НК РФ, необоснованной выгоды, ст. 54.1 гл. 8 НК РФ	Ст. 14 гл. 2, ст. 20 гл. 3 НК РФ
Примечание – Составлено автором.		

Приложение Т

(справочное)

Методические рекомендации по организации налоговой проверки по налогу на имущество организаций[1]

1. Анализ сферы деятельности – является плательщиком налога, имеет ли освобождение, ст. 373 гл. 30 НК РФ.

2. Анализ самих операций деятельности налогоплательщика:

– провести оценку недвижимого имущества налогоплательщика с позиции облагаемости налогом согласно ст. 374 гл. 30 НК РФ;

– проверить нестандартные объекты налогообложения, ст. 385.2, 385.3, 377, 378, 385 гл. 30 НК РФ;

– проверить правильность определения налоговой базы, ст. 376 гл. 30 НК РФ;

– выяснить, имеются ли объекты недвижимого имущества, стоимость по которым определяется как кадастровая, проверить правильность определения налоговой базы по ним, ст. 378.2 гл. 30 НК РФ;

– проверить правильность применения налоговых ставок относительно имеющихся у налогоплательщиков объектов недвижимого имущества в соответствии с законодательством региона и ст. 380 гл. 30 НК РФ;

– определить наличие льгот у налогоплательщика, ст. 381 гл. 30 НК РФ;

– выяснить, имеет ли налогоплательщик обособленные подразделения, ст. 384 гл. 30 НК РФ;

– провести мероприятия по выявлению и устранению двойного налогообложения в соответствии со ст. 386.1 гл. 30 НК РФ.

---

[1] Разработано автором.

3. Проверки начисления и уплаты налога:

– проверка сумм ежеквартальных авансовых платежей согласно ст. 382 НК РФ. Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества;

– проверка годового платежа, платеж уменьшается на суммы оплаченных авансов за весь период (строка в декларации 230 ст. 382 гл. 30 НК РФ);

– проверка начисления налога за год на соответствующих счетах бухгалтерского учета (68.08 «Налог на имущество»);

– по налогу на прибыль в декларации указывается сумма амортизации (приложение 2 к листу 2, строка 131), которая должна идти с суммой амортизации (счет 02) и декларацией по налогу на имущество организаций соответственно;

– проверить уплату и начисления налога согласно данным бухучета и акта сверки с налоговой инспекцией.

4. Анализ показателей налоговой декларации:

– правильность заполнения согласно приказу ФНС России от 14 августа 2019 г. № СА-7-21/405@ (ред. от 9 декабря 2020 г.) «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядка ее заполнения, а также о признании утратившими силу приказов Федеральной налоговой службы от 31 марта 2017 г. № ММВ-7-21/271@ и от 4 октября 2018 г. № ММВ-7-21/575@»;

– сроки сдачи декларации согласно ст. 386 гл. 30 НК РФ;

– контрольные соотношения согласно письму от 30 сентября 2020 г. № БС-4-21/15947@.

Приложение У

(справочное)

Методические рекомендации по организации налоговой проверки по налогу на имущество организаций: основные этапы

Название этапа	Последовательность действий	Регламентирующий документ
1. Анализ сферы деятельности	Является налогоплательщиком, имеет ли освобождение	Ст. 373 гл. 30 НК РФ
2. Анализ самих операций деятельности налогоплательщика	1. Провести оценку недвижимого имущества налогоплательщика с позиции облагаемости налогом	Ст. 374 гл. 30 НК РФ
	2. Проверить нестандартные объекты налогообложения	Ст. 385.2, 385.3, 377, 378, 385 гл. 30 НК РФ
	3. Проверить порядок определения налоговой базы	Ст. 376 гл. 30 НК РФ
	4. Выяснить, имеются ли объекты недвижимого имущества, стоимость по которым определяется как кадастровая, проверить правильность определения налоговой базы по ним	Ст. 378.2 гл. 30 НК РФ
	5. Применяет ли организация налоговые льготы	Ст. 381 гл. 30 НК РФ
	6. Выявить, имеются ли отдельные объекты недвижимого имущества	Ст. 378.2 гл. 30 НК РФ
	7. Проверить правильность применения налоговых ставок относительно имеющихся у налогоплательщиков объектов недвижимого имущества в соответствии с законодательством региона	Ст. 380 гл. 30 НК РФ
	8. Выявить особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества	Ст. 378.2 гл. 30 НК РФ
	9. Применяет ли организация налоговые льготы	Ст. 381 гл. 30 НК РФ
	10. Выяснить, имеет ли обособленное подразделение	Ст. 384 гл. 30 НК РФ

Название этапа	Последовательность действий	Регламентирующий документ
	11. Проанализировать, имеется ли двойное налогообложение	Ст. 386.1 гл. 30 НК РФ
3. Проверки начисления и оплаты налога	1. Проверка авансовых платежей поквартально	Согласно ст. 382 гл. 30 НК РФ сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества
	Проверка годового платежа, уменьшается ли на суммы оплаченных авансов за весь период	Строка в декларации 230, ст. 382 гл. 30 НК РФ
	3. Проверка начисления налога за год на соответствующих счетах	Ст. 382 гл. 30 НК РФ, К 68.08 «Расчеты по налогу на имущество»
	4. По налогу на прибыль в декларации указывается сумма амортизации (приложение 2 к листу 2, строка 131), которая должна идти с суммой амортизации (счет 02) и декларацией по налогу на имущество организаций соответственно	Проверить соответствие этих показателей приказу ФНС России от 14 августа 2019 г. № СА-7-21/405@ (ред. от 9 декабря 2020 г.) «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядка ее заполнения, а также о признании утратившими силу приказов Федеральной налоговой службы от 31 марта 2017 г. № ММВ-7-21/271@ и от 4 октября 2018 г. № ММВ-7-21/575@»
	5. Проверить оплату и начисление налога согласно данным бухучета и акта сверки с налоговой	Счет 68.08 и счет 51, акт сверки с налоговой
4. Проверка показателей декларации	1. Правильность заполнения декларации	Приказ ФНС России от 14.08.2019 № СА-7-21/405@ (ред. от 9 декабря 2020 г.) «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядка ее заполнения, а также о признании утратившими силу приказов Федеральной налоговой службы от 31 марта 2017 г.

Название этапа	Последовательность действий	Регламентирующий документ
		№ ММВ-7-21/271@ и от 4 октября 2018 г. № ММВ-7-21/575@»
	2. Сроки сдачи декларации	Ст. 386 гл. 30 НК РФ
	3. Контрольные соотношения декларации	Письмо ФНС России от 30 сентября 2020 г. № БС-4-21/15947@ «О направлении контрольных соотношений показателей формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций»
Примечание – Составлено автором.		

Приложение Ф

(справочное)

Налоговые риски по налогу на имущество организаций

Действия, приводящие к реализации риска	Последствия	Рекомендации
Выбор метода начисления амортизации (п. 18 ПБУ 6/01)	Занижение налоговой базы по причине выбора неверного метода начисления амортизации или допущенных ошибок при определении сумм амортизационных отчислений	– определить метод амортизации, более выгодный для налогоплательщика; – проверить правильность группировки амортизируемого имущества проверяемого предприятия; – исчислить сумму амортизации по группам ст. 376 гл. 30 НК РФ
Метод штрафных санкций	Занижение налоговой базы	Покупка основного средства осуществляется за часть его стоимости, а остальная сумма оплачивается продавцу в виде штрафа, в результате чего ОС принимается на баланс по заниженной стоимости. Признание фиктивной сделки ст. 170 ГК РФ
Выбор метода переоценки имущества: метод индексации и метод прямого перерасчета по рыночным ценам	Занижение налоговой базы за счет неверной переоценки имущества предприятия	Переоценка должна проводиться только по однородным объектам, только один раз в год, носит необязательный характер. Проверить: – документальное оформление; – цены у производителей. Получить информацию из независимых источников или привлечь независимого оценщика. Признание фиктивной сделки, ст. 170 ГК РФ
Фиктивная аренда у предприятий, применяющих УСН, не	Нет налоговой базы – уход от налогообложения	Проверить условия аренды и предприятие-арендодателя

Действия, приводящие к реализации риска	Последствия	Рекомендации
являющихся плательщиками налога на имущество организаций		по вопросам его основного вида деятельности, взаимозависимости с клиентом, соответствие критериям применения УСН, признание фиктивной сделки, ст. 170 ГК РФ
Реорганизация предприятия с целью передачи имущества на баланс организации-правопреемника. В соответствии со ст. 39 гл. 7 НК РФ передача имущества не признается реализацией и не облагается НДС и налогом на прибыль	Отсутствие налоговой базы – уход от налогообложения	Передача имущества при реорганизации не облагается налогом на прибыль, ст. 251 гл. 25 НК РФ, признание фиктивной сделки, ст. 170 ГК РФ
Дробление бизнеса путем выделения предприятия с применением УСН и передачей ему имущества	Отсутствие налоговой базы – уход от налогообложения	Признание фиктивной сделки, ст. 170 ГК РФ
Несвоевременная регистрация построенного или приобретенного имущества с неопределенным сроком подачи документов	Отсутствие налоговой базы – уход от налогообложения	Несоблюдение ст. 219, 223 ГК РФ
Оприходование имущества в качестве товара	Отсутствие налоговой базы – уход от налогообложения	Проверить первичные документы, счет 41 «Товар», ст. 252 гл. 25 НК РФ
Метод амортизационной премии	Экономия по налогу на прибыль	Проверить правильность использования амортизационной премии, п. 9 ст. 258 гл. 25 НК РФ
Длительный монтаж для оборудования	Уход от налогообложения	Проверить перечень оборудования в организации согласно п. 7 ПБУ 6/01
Использование льгот	Занижение налоговой базы за счет неправомерного использования льгот	Проверить перечень льгот, предусмотренных федеральным и региональным законодательством, и оценить правомерность их применения на проверяемом предприятии согласно ст. 381 гл. 30 НК РФ
Невведение приобретенного оборудования в эксплуатацию должным образом	Отсутствие налоговой базы – уход от налогообложения	Проверить фактическое нахождение объектов на учете и их использование, несоблюдение ст. 376 гл. 30 НК РФ
Примечание – Составлено автором.		

Приложение Х

(справочное)

Методические рекомендации по организации налоговой проверки по транспортному налогу[1]

1. Анализ сферы деятельности налогоплательщика:

– проверить, является ли налогоплательщиком, имеет ли освобождение, ст. 357 гл. 28 НК РФ;

– проверить, какие из имеющихся у предприятия на балансе транспортных средств признаются и не признаются объектами налогообложения согласно ст. 358 гл. 28 НК РФ;

– проверить правильность формирования налоговой базы по налогу, ст. 359 гл. 28 НК РФ;

– проверить правильность применения ставок налога согласно ст. 361 гл. 28 НК РФ и закону региональных органов власти, региона по месту регистрации транспортного средства;

– налоговые льготы, применяемые организацией, согласно ст. 361.1 гл. 28 НК РФ и соответствующему закону региона.

2. Анализ операций по учету движения транспортных средств предприятия:

– рассчитать суммы налога и суммы авансовых платежей по налогу в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки согласно ст. 362 гл. 28 НК РФ;

– проверить, имеется ли исчисление суммы налога с учетом повышающего коэффициента согласно ст. 362 гл. 28 НК РФ;

---

[1] Разработано автором.

– проверить случаи регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового (отчетного) периода, п. 3 ст. 362 гл. 28 НК РФ;

– выяснить, была ли произведена регистрация транспортного средства до 15-го числа соответствующего месяца включительно, или снятие транспортного средства с регистрации произошло после 15-го числа соответствующего месяца. От даты регистрации (снятия с учета) зависит, за полный месяц будет произведено исчисление налога или нет – согласно ст. 362 гл. 28 НК РФ;

– проверить местонахождение объектов согласно п. 1 ст. 363 гл. 28 НК РФ. Уплата налога в бюджет производиться налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств.

3. Соответствие начисленных и уплаченных сумм налога:

– проверить начисление и уплату налога, если был возврат по п. 3 ст. 363 гл. 28 НК РФ. Возврат (зачет) суммы излишне уплаченного (взысканного) налога, в связи с перерасчетом суммы налога, осуществляется за период такого перерасчета в порядке, установленном ст. 78 и 79 гл. 12 НК РФ.

4. Анализ показателей налоговой декларации:

– правильность заполнения согласно приказу МНС РФ от 18 марта 2003 г. № БГ-3-21/125 «Об утверждении Формы налоговой декларации по транспортному налогу и Инструкции по ее заполнению»;

– проверить своевременность сдачи декларации (не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом), ст. 363.1 гл. 28 НК РФ;

– контрольные соотношения согласно письму от 3 марта 2017 г. № БС-4-21/3897@;

– проверить отсутствие (наличие) схем незаконной оптимизации.

Приложение Ц

(справочное)

Методические рекомендации по организации налоговой проверки по транспортному налогу: основные этапы

Последовательность действий	Регламентирующий документ
Этап 1. Анализ сферы деятельности	
1. Проверить, является ли налогоплательщиком, имеет ли освобождение	Ст. 357 гл. 28 НК РФ
2. Проверить объекты налогообложения и объекты, которые не признаются	Ст. 358 гл. 28 НК РФ
3. Проверить порядок определения налоговой базы	Ст. 359 гл. 28 НК РФ
4. Проверить ставки налога и выявить объекты согласно НК РФ	Ст. 361 гл. 28 НК РФ
5. Применяет ли организация налоговые льготы согласно НК РФ	Ст. 361.1 гл. 28 НК РФ
Этап 2. Анализ самих операций деятельности налогоплательщика	
1. Рассчитать суммы налога и суммы авансовых платежей по налогу в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки	Ст. 362 гл. 28 НК РФ
2. Проверить, имеется ли исчисление суммы налога, производится ли с учетом повышающего коэффициента	Ст. 362 гл. 28 НК РФ
3. Проверить случаи регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового (отчетного) периода	П. 3 ст. 362 гл. 28 НК РФ
4. Выяснить, была ли регистрация транспортного средства до 15-го числа соответствующего месяца включительно или снятие транспортного средства с регистрации произошло после 15-го числа соответствующего месяца. От даты регистрации (снятия с учета) зависит,	Ст. 362 гл. 28 НК РФ

Последовательность действий	Регламентирующий документ
за полный месяц будет произведено исчисление налога или нет	
5. Проверить местонахождение объектов	Согласно п. 1 ст. 363 гл. 28 НК РФ производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств
Этап 3. Проверка правильности заполнения показателей в декларации	
1. Проверить правильность заполнения декларации	Приказ МНС РФ от 18 марта 2003 г. № БГ-3-21/125 «Об утверждении формы налоговой декларации по транспортному налогу и Инструкции по ее заполнению»
2. Проверить сдачу декларации вовремя (не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом)	Ст. 363.1 гл. 28 НК РФ
3. Проверить соответствие контрольных показателей	Письмо ФНС России от 3 марта 2017 г. № БС-4-21/3897@ «О направлении контрольных соотношений показателей формы налоговой декларации по транспортному налогу»
Примечание – Составлено автором.	

Приложение Ш

(справочное)

Основные схемы снижения платежей по транспортному налогу – налоговые риски

Действия, приводящие к возникновению риска	Последствия	Законодательная регламентация и рекомендации по выявлению допущенных нарушений
Использование транзитного номера	Транзитные номера свидетельствуют об отсутствии государственной регистрации транспортного средства – уход от объекта налогообложения	П. 1 ст. 358 гл. 28 НК РФ – установлен порядок регистрации, нарушение ст. 12.1 КоАП
Момент регистрации	Отсутствие государственной регистрации транспортного средства приводит к уклонению от уплаты налога	
Регистрация в регионе со льготной налоговой ставкой	Создание обособленных подразделений в регионах, в которых действуют пониженные налоговые ставки транспортного налога, что приведет к снижению сумм налоговых платежей	Выявить наличие необоснованной налоговой выгоды – транспортное средство зарегистрировано в регионе, но фактически там не используется
Использование транспортного средства, предназначенного для территории предприятия и за его пределами	Транспортное средство, предназначенное для внутритерриториального использования на предприятии, не подлежит регистрации и, соответственно, не облагается налогом	Выявить наличие необоснованной налоговой выгоды – транспорт может выезжать за территорию
Уменьшение мощности двигателя	Уменьшить двигатель за счет деформирования – уменьшение объема и внесение в ПТС, что приведет к сокращению суммы налога	Пользоваться этим методом могут не все – должен быть серийный аналог. Подтвердить сведения должна экспертиза специального научного учреждения или справка от производителя

Действия, приводящие к возникновению риска	Последствия	Законодательная регламентация и рекомендации по выявлению допущенных нарушений
Аренда транспортного средства	Договор аренды автомобиля – уход от налогообложения	Документальное подтверждение расходов, ст. 616, 632 ГК РФ, гл. 25 НК РФ
Лизинг транспортного средства	Ст. 357 гл. 28 НК РФ, не платится налог, если объект стоит на балансе лизингодателя	Проверить договор лизинга и наличие лизинговых платежей согласно договору
Использование льгот и пониженных налоговых ставок на спецтехнику	Использование законодательных норм, установленных для транспортных средств, не предназначенных для эксплуатации на дорогах, для транспортных средств, не являющихся таковыми	Проверить регистрацию объекта в Гостехнадзоре и соответствие транспортного средства нормам права
Позиционирование автомобиля как транспортного средства, находящегося в розыске	Уклонение от уплаты транспортного налога	Проверить наличие справки МВД России по фиксации факта угона, п. 7 ст. 358 гл. 28 НК РФ
Снятие с учета для продажи	Уклонение от уплаты налога	Проверить снятие с учета в ГИБДД и факт передачи права собственности на транспортное средство покупателю
Перерегистрация транспортного средства	Перенос в другой регион, снятие и постановка на учет – в этот период не платится налог	Проверить правильность оформления документов по сделке
Примечание – Составлено автором.		

Приложение Щ

(справочное)

Пример налоговой консультации по налогу на прибыль[1]

Запрос проверить на наличие ошибок в налоговом учете по налогу на прибыль за период с 1 июля 2021 г. по 30 сентября 2021 г. ООО «Денса Трак», находящегося на общей системе налогообложения.

1. **Анализ сферы деятельности налогоплательщика для налога на прибыль** не показал нарушений и отклонений. Выбранным методом признания расходов и доходов на данном предприятии (со слов бухгалтера, учетная политика отсутствует) является метод начисления.

2. **Анализ операций деятельности налогоплательщика** показал:

– наличие двойных контрагентов – по оборотно-сальдовой ведомости 62 – «Покупатели», 60 – «Поставщики», также имеется факт двойного налогообложения, ст. 120 гл. 16, ст. 311 гл. 25 НК РФ (разобрано в разделе НДС);

– проверка суммы расходов на производство и реализацию, согласно ст. 318 гл. 25 НК РФ, показала остатки незавершенного производства, но данное предприятие осуществляет только оптовую торговлю, факт производства отсутствует (таблица Щ.1).

Счет «Материалы» (счет 10) не закрыт, по дебету счета 10.06 числится сумма 10 000 руб. Остаток на счете 10 говорит о том, что организация занимается производством, то есть закупает сырье и материалы и изготавливает из них готовую продукцию. К проверяемому предприятию это не относится, так как у него нет производства.

[1] Разработано автором.

Таблица Щ.1 – Счет 10 за 3-й квартал 2021 г. ООО «Денса Трак»

Счет Подразделение Номенклатура	Показатель	Обороты, тыс. руб.		
		Дебет	Кредит	Дебет
10	БУ	35 827,69	25 827,69	10 000,00
	Кол.	76,000	74,000	2,000
10.01	БУ	24 850,69	24 850,69	–
	Кол.	69,000	69,000	–
10.06	БУ	10 000,00	–	10 000,00
	Кол.	2,000	–	2,000
Итого	БУ	35 827,69	25 827,69	10 000,00
	Кол.	76,000	74,000	2,000

В торговых организациях проверка формирования расходов на реализацию и выбора метода списания товаров, формирования транспортных расходов, согласно п. 3 ст. 268, ст. 320 гл. 25 НК РФ, показала неправильность учета номенклатуры товара. Используется одно слово «Запчасти» вместо наименования товаров. Наименование товара должно быть отражено так же, как указано в первичных документах, недопустимо нарушение учета номенклатуры ст. 252 гл. 25 НК РФ.

Согласно ст. 252 гл. 25 НК РФ, «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты». Так как нет производства, товары приобретаются для последующей перепродажи; товар, который продает предприятие, должен быть идентичным тому, который оно покупает. В противном случае будет невозможно подтвердить расходы предприятия при исчислении налога на прибыль. При таком способе учета неправильно формируется себестоимость проданных товаров;

– проверка «Прочих» расходов, согласно требованиям, ст. 264 гл. 25 НК РФ, показала ошибку, факт наличия таких расходов имеется, но не ведется учет (разобрано в разделе НДС);

– учет процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения (ст. 269 гл. 25 НК РФ) – займы у предприятия есть, но они не учитываются (разобрано в разделе НДС);

– наличие зарплатных расходов (ст. 255 гл. 25 НК РФ) – не выявлено нарушений;

– проверка порядка оформления авансовых расходов «Подотчетных лиц» (ст. 264 гл. 25 НК РФ, письмо Минфина России от 21 мая 2021 г. № 03-03-07/38967) выявила нарушения (разобрано в разделе НДС).

Авансовый отчет № 1 оформлен (утвержден) 30 июля 2021 г., с включением в него документов (актов и накладных), составленных в августе. Согласно ст. 272 гл. 25 НК РФ, «расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся». Датой признания авансового отчета является дата его утверждения согласно п. 5 ст. 272 гл. 25 НК РФ, т. е. документы, выписанные в августе, нельзя взять в расходы в июле, это увеличение расходов и занижение налоговой базы. В представленных предприятием документах нет чеков, поэтому можно сделать вывод, что огнетушители приняты в расход неправомерно, что привело к занижению налоговой базы, так как в соответствии со ст. 252 гл. 25 НК РФ «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты»;

– расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование (ст. 263 гл. 25 НК РФ) – не выявлено нарушения.

3. **Анализ налоговых показателей в декларации на соответствие налоговым регистрам** показал:

– сравнение выручки с базой по НДС при условии, что нет выручки без НДС, согласно ст. 249 гл. 25 НК РФ. По результатам проверки выявлено расхождение налоговой базы по налогу на прибыль, которая составила 5 984 130 руб., с налоговой базой по НДС, которая составила 5 986 828 руб. Отклонение составило 2 698 руб. Факт занижения доходов, нарушение ст. 249 гл. 25 НК РФ;

– наличие внереализационных доходов в соответствии со ст. 250 гл. 25 НК РФ – не обнаружено;

– основных средств нет на данном предприятии;

– счета затрат (44, 26) не закрыты на 31 декабря, имеют остатки согласно ПБУ 18/02 (таблицы Щ.2, Щ.3). У исследуемого предприятия нет производства, ос-

новной вид деятельности – оптовая продажа, а есть факт наличия счета 26 «Управленческие расходы», применяемого в производстве. На данном предприятии 26 счет использован вместо счета 44 (таблица Щ.2);

Таблица Щ.2 – Данные счета 44 «Расходы по торговле» ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г.

Счет	Обороты за период, тыс. руб.		
Статьи затрат	Дебет	Кредит	Дебет
44	406 156,68	176 148,60	230 008,08
44.01	406 156,68	176 148,60	230 008,08
<…>	111 342,63	–	111 342,63
Материальные расходы	35 674,30	26 124,30	9 550,00
Прочие расходы	2 293,46	2 293,46	–
Транспортные расходы	256 846,29	147 730,84	109 115,45
И т о г о	406 156,68	176 148,60	230 008,08

Таблица Щ.3 – Счет 26 «Управленческие расходы» ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г.

Счет	Обороты за период, тыс. руб.	
Подразделение	Дебет	Дебет
Статьи затрат		
26	93 744,00	93 744,00
Основное	93 744,00	93 744,00
Оплата труда	72 144,00	–
Страховые взносы	21 600,00	–
И т о г о	93 744,00	93 744,00

– в торговле счет 10 не должен иметь остатков, ст. 254 гл. 25 НК РФ (имеется такой факт, разобран выше);

– счет 90, счет 91 имеют остатки, не соблюдены требования ПБУ 18/02 (таблица Щ.4);

Таблица Щ.4 – Данные 90 счета ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г., тыс. руб.

Название счета	Сальдо	Дебет	Кредит	Сальдо
90 Продажи	6 978 410,40	7 063 971,57	–	85 561,17
90.01 Выручка	–	7 063 971,57	–	7 063 971,57
90.01.1 Выручка по деятельности с основной системой налогообложения	–	7 063 971,57	–	7 063 971,57
90.02 Себестоимость продаж	3 492 156,05	–	3 492 156,05	–
90.02.1 Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения	3 492 156,05	–	3 492 156,05	–
90.03 НДС	1 077 141,65	–	1 077 141,65	–
90.07 Расходы на продажу	176 148,60	–	176 148,60	–
90.07.1 Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения	176 148,60	–	176 148,60	–
90.09 Прибыль/убыток от продаж	2 232 964,10	–	2 232 964,10	–

– проверяем условие, что обороты по счету НДС с покупки ТМЦ (счет 19 × 120 / 20 / 1,20) должны быть равны или меньше сумм: расходы на себестоимость + транспортные расходы. У ООО «Денса Трак» указана сумма в декларации счета 19 – 1 191 449,30 руб., высчитываем сумму без НДС, получается 5 957 245 руб., в декларации 5 896 005 руб. – соблюдается данное условие. В оборотно-сальдовой ведомости себестоимость указана меньше, чем в декларации, – 3 492 156 руб. Данное несоответствие может говорить об ошибке формирования себестоимости или грубом нарушении правил ведения учета, без использования главного принципа расходов: обоснованности и документального подтверждения;

– проверка расходов в торговле, указанной в декларации. Должны быть равны Кт 44 счета + транспортные расходы + Кт 41 счета, товары, списанные на себестоимость по нормам согласно представленным налоговым регистрам. Показано нарушение – клиент также не предоставил налоговые регистры. Кт 44, согласно оборотно-сальдовой ведомости, равен 147 730 руб. + Кт 41 – 3 492 156 руб., что составило сумму 3 639 886 руб., а в декларации сумма указана больше 5 896 005 руб. (отклонение на 2 256 119 руб.) (таблица Щ.5), что является нарушением п. 3 ст. 268 и ст. 320 гл. 25 НК РФ;

– проверка счета 41 «Товары на складе» показала грубую ошибку в учете номенклатуры. Используется одно слово «Запчасти» вместо наименования товаров, указанных в документах покупки, нарушение представлено в таблице Щ.5, несоблюдение ст. 252 гл. 25 НК РФ;

Таблица Щ.5 – Данные ОСВ счета 41 «Товары» за III квартал 2021 г. ООО «Денса Трак»

Счет	Показатель	Обороты за период, тыс. руб.		
Номенклатура		Дебет	Кредит	Дебет
41.01	БУ	5 963 131,96	3 492 156,05	2 470 975,91
	Кол.	12 120,000	7 472,000	4 648,000
Запчасти	БУ	5 944 769,21	3 492 156,05	2 452 613,16
	Кол.	12 081,000	7 472,000	4 609,000
Масла	БУ	18 362,75	–	18 362,75
	Кол.	39,000	–	39,000
Итого	БУ	5 963 131,96	3 492 156,05	2 470 975,91
	Кол.	12 120,000	7 472,000	4 648,000

– анализ косвенных расходов показал: указанные в декларации суммы отличаются от сумм согласно налоговым регистрам ООО «Денса Трак». По данным регистрам сумма 97 744 руб., а в декларации сумма 34 000 руб., отклонение составило 63 744 руб.;

– анализ внереализационных расходов показал несоответствие налоговых регистров декларации клиента. В декларации указана сумма 4 000 руб., а по данным учета – 90 596 руб. согласно таблице Щ.6;

Таблица Щ.6 – Данные ОСВ счета 91.02 «Внереализационные расходы» за III квартал 2021 г. ООО «Денса Трак»

Счет	Кор. счет	Дебет, тыс. руб.
91.02	Начальное сальдо	
	51	90 595,77
	Оборот	90 595,77
	Конечное сальдо	90 595,77

– сравнение цены продажи со среднерыночной и ценой закупа на соответствие требованиям действующего налогового законодательства (ст. 105 гл. 14 НК РФ) невозможно осуществить по причине отсутствия складского учета товарно-материальных ценностей ООО «Денса Трак»;

– анализ состава дебиторской задолженности на предмет выявления умышленной и просроченной выявил факт наличия фиктивных сделок, нарушение п. 18 ст. 250 гл. 25 НК РФ, ст. 196 ГК РФ, разобрано в анализе НДС. Проверка факта перечисления денежных средств на карты физических лиц и отнесение этих сумм на расходы выявило их наличие, что представлено в таблице Щ.7 – нарушение ст. 252, 269 гл. 25 НК РФ;

– проверка правильности отнесения начисленных налоговых платежей в расходы предприятия ст. 270 гл. 25 НК РФ – не обнаружено.

Таблица Щ.7 – Данные контрагентов физических лиц за III квартал 2021 г. ООО «Денса Трак»

Контрагент	Сумма, руб.
А. В. Грачев	250,00
В. К. Кандария	4 440,00
А. Н. Каримов	30 000,00
Г. А. Кириллова	18 780,00

4. **Анализ соответствия начисленных и уплаченных сумм налога**:

– проверка ежеквартальных авансовых платежей по налогу (ст. 287 гл. 25 НК РФ) – факт оплаты налога отсутствует;

– проверка возникновения ежемесячных авансовых платежей согласно ст. 287 гл. 25 НК РФ, если выручка больше 15 млн, – платежей не выявлено, так как выручка клиента № 3 меньше заявленных законодательных норм;

– проверка начисленной суммы налога и уплаченной показала факт отсутствия оплаты налога, но начислена сумма больше (428 473,67 руб.) заявленной в декларации – 4 000 руб., отклонение составило 4 244 479 руб. (таблицы Щ.8,

Щ.9). Это говорит о факте существования агрессивных схем снижения налоговой оптимизации, использования фиктивных сделок для уменьшения налоговой базы.

Таблица Щ.8 – Данные счета 68.04 Налог на прибыль за III квартал 2021 г. ООО «Денса Трак», тыс. руб.

Название счета	Сальдо	Кредит	Сальдо
68.04 Налог на прибыль	–	428 473,67	428 473,67

5. **Проверка правильности заполнения декларации** согласно приказу ФНС России от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@ (ред. от 11 сентября 2020 г.) – ошибок не обнаружено. Сроки сдачи декларации не нарушены согласно ст. 289 гл. 25 НК РФ. Отклонений в контрольных соотношениях в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций не выявлено.

6. **Проверка налоговых рисков** показала их наличие (таблица Щ.9). Рекомендовано заплатить налог 172 670 руб., в случае ООО «Денса Трак» налог составил 4 000 руб., что меньше на 168 670 руб. требуемой суммы, риски на данном предприятии существуют.

Таблица Щ.9 – Расчет налоговых рисков ООО «Денса Трак», тыс. руб.

Доходы	Налог	Норма оптовой торговли 2,9 %	Вариант расчета	Рекомендованный налог	Отклонение
5 954 130	4 000	2,9	0,67	172 670	–168 670

Выявленные в результате проведения налоговой консультации ООО «Денса Трак» нарушения за III квартал 2021 г. обобщены в таблице Щ.10.

Вывод: проведенный анализ на предмет выявления правонарушений показал, что имеется факт занижения налоговой базы по налогу на прибыль в крупном размере и использование фиктивных сделок – нарушение ст. 120 гл. 16 НК РФ, занижение налоговой базы и грубое ведение учета доходов и расходов (ст. 122 гл. 16 НК РФ). Рекомендовано исправить замечания, погасить задолженность перед бюджетом и сдать уточненные декларации.

Таблица Щ.10 – Расхождения и нарушения по налогу на прибыль, выявленные в результате налоговой консультации ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г., тыс. руб.

Показатель	По данным клиента	По данным налогового консультанта	Разница	Нарушение
Выручка	5 954 130	6 001 085	–46 955	Занижение налоговой базы, ст. 120 гл. 16, ст. 247 гл. 25 НК РФ
Себестоимость продаж	5 896 005	3 492 156	2 403 849	Занижение налоговой базы, ст. 120 гл. 16, ст. 250 гл. 25 НК РФ
Валовая прибыль (убыток)	58 125	2 508 929	2 450 804	
Косвенные	34 000	97 744	–63 744	Занижение налоговой базы, ст. 120 гл. 16, ст. 320 гл. 25 НК РФ
Прибыль (убыток) от продаж	24 125	2 411 185	–2 387 060	Занижение налоговой базы, ст. 120 гл. 16 НК РФ
Прочие расходы	4 000	90 596	86 696	Неверно указаны расходы внереализационные, ст. 265 гл. 25 НК РФ
Прибыль (убыток) до налогообложения	20 000	2 320 589	2 300 589	Занижение налоговой базы, ст. 120 гл. 16 НК РФ
Текущий налог на прибыль	4 000	464 118	460 118	
Чистая прибыль (убыток)	16 000	1 856 471	1 840 471	

Рассчитаем эффективность проведенной консультации (таблица Щ.11).

Таблица Щ.11 – Анализ эффективности налоговой консультации по налогу на прибыль ООО «Денса Трак» за III квартал 2021 г.

Выявленное правонарушение	Статья НК РФ	Сумма выявленных нарушений, руб.	Расходы на консалтинговые услуги, руб.	Экономия налоговых платежей, руб.	Налоговые риски		Доля затрат на консультацию от рисков
					%	руб.	
Занижение налогоблогаемой базы (доходы)	247	46 955	15 000	Нет	20 % штраф п. 3 ст. 120 НК РФ	460 118 × 20 % = 92 024	16 %, или 77 024 руб.
Завышение расходов	250	2 403 849	–	Нет			
Занижение налога	250	460 118	–	–	–	–	–
Итого	–	460 118	–	–	–	92 024	77 024

Эффективность от налоговой консультации имеет положительный итог.

Доход от эффекта консультирования составил 77 024 руб., что составляет в расчете доли затрат всего 84 %. Предложенные исправления выявленных правонарушений помогут сэкономить предприятию сумму в размере штрафа в будущем, и сократит вероятность возникновения уголовных нарушений.

Приложение Э
(справочное)

Пример консультации по налогу на имущество организаций[1]

Консультация: анализ ошибок 2022 г. по налогу на имущество организаций ООО «МП-Ресурс», общая система налогообложения, оптовая торговля.

1. **Анализ статуса налогоплательщика** относительно данного налога показал, что ООО «МП-Ресурс» является плательщиком налога на имущество организаций и не имеет освобождения, ст. 373 гл. 30 НК РФ.

2. **Анализ объектов налогообложения**:

– оценка недвижимого имущества налогоплательщика с позиции облагаемости данным налогом, согласно ст. 374 гл. 30 НК РФ, показала, что в базе указана сумма 80 000 руб. Автомашина ГАЗ (таблица Э.1) – это ошибка, это не является основным средством, только недвижимое имущество является объектом налогообложения согласно ст. 374 гл. 30 НК РФ;

Таблица Э.1 – Основные средства предприятия за 1-й квартал 2022 г. ООО «МП-Ресурс», тыс. руб.

Счет, наименование, основные средства	Дебет	Кредит
01 Основные средства	290 409,32	290 409,32
Автомашина ГАЗ-3302	80 000,00	80 000,00
Автопогрузчик ДВ-1792,33	146 610,17	146 610,17
Компрессор С-415М1	63 799,15	63 799,15
И т о г о	290 409,32	290 409,32

[1] Составлено автором.

– проверка нестандартных объектов налогообложения в соответствии со ст. 377, 378, 385, 385.2, 385.3 гл. 30 НК РФ не выявила такие объекты;

– анализ правильности определения налоговой базы ст. 376 гл. 30 НК РФ показал отклонения.

В 2022 г. база налога на имущество организаций была рассчитана верно и ставка налога указана верная – ошибок нет. В строке 120 декларации отражена сумма 12 218 руб., а должна быть 0, амортизация, согласно декларации за весь период, составила за месяц 12 218 руб., начисляется согласно представленным данным до 1-го числа месяца, на 1 ноября 2022 г. амортизация закончилась (таблица Э.2). Эта ошибка бухгалтера в результате приведет к неправильному расчету налоговой базы;

– проверка правильности применения налоговых ставок относительно имеющихся у налогоплательщиков объектов недвижимого имущества в соответствии с законодательством региона и ст. 380 гл. 30 НК РФ не выявила нарушений;

– наличие льгот у налогоплательщика (ст. 381 гл. 30 НК РФ) не имеется;

– обособленных подразделений (ст. 384 гл. 30 НК РФ) не имеется.

Таблица Э.2 – Амортизация, предоставленная для налогового консультирования основных средств 2022 г. ООО «МП-Ресурс», тыс. руб.

Счет, наименование, основные средства	Сальдо на начало, кредит	Обороты		Сальдо кредит
		Дебет	Кредит	
02 Амортизация	150 005,82	290 409,32	140 403,50	–
Автомашина ГАЗ-3302	80 000,00	80 000,00	–	–
Автопогрузчик ДВ-1792,33	–	146 610,17	122 175,15	–
Обороты за I квартал	24 435,02	–	–	–
Обороты за II квартал	61 087,55	–	36 652,53	61 087,55
Обороты за III квартал	97 740,08	146610,17	48 870,09	97 740,08
Компрессор С-415М1	45 570,80	63 799,15	18 228,35	–
Обороты за I квартал	45 570,80	63 799,15	13 671,24	59 242,04
Обороты за II квартал	59 242,04	–	4 557,11	63 799,15
И т о г о	150 005,82	290 409,32	140 403,50	–

3. **Проверки начисления и уплаты налога на имущество организаций**:

– проверка сумм ежеквартальных авансовых платежей, согласно ст. 382 гл. 30 НК РФ, проверка годового платежа (строка в декларации 230 ст. 382 гл. 30 НК РФ) и проверка начисления налога за год на соответствующих счетах бухгалтерского учета (68.08 «Налог на имущество») показали отсутствие данных;

– соответствие налога на прибыль – в декларации указывается сумма амортизации (строка 131 Декларации) и суммы амортизации счета 02 по налогу на имущество организаций – отсутствует.

4. **Проверка показателей декларации на правильность их заполнения**, согласно приказу ФНС России от 14 августа 2019 г. № СА-7-21/405@ (ред. от 9 декабря 2020 г.), выявила ошибки, представленные в таблице Э.3.

Таблица Э.3 – Отклонения по амортизации, выявленные при налоговом консультировании данных ООО «МП-Ресурс» за 2022 г., тыс. руб.

Дата	Амортизация по данным консультанта	Амортизация по данным клиента	Отклонения
01.01.2022	0	0	0
01.02.2022	12 217	3 333	–8 884
01.03.2022	12 218	3 334	–8 884
01.04.2022	12 217	3 333	–8 884
01.05.2022	12 218	3 333	–8 885
01.06.2022	12 217	3 334	–8 883
01.07.2022	12 218	3 333	–8 885
01.08.2022	12 217	3 333	–8 884
01.09.2022	12 218	3 334	–8 884
01.10.2022	12 217	–	–12 217
01.11.2022	–	–	–109 957
01.12.2022	–	12 217	12 217
31.12.2022	–	12 218	12 218
Общая сумма	109 957	51 102	–58 855

Сроки сдачи декларации согласно ст. 386 гл. 30 НК РФ и контрольным соотношениям декларации (письмо от 30 октября 2020 г. № БС-4-21/15947@) соблюдены.

Согласно представленным данным, амортизация в налоговых регистрах указана иная, чем в декларации. Расхождения представлены в таблице Э.4.

Таблица Э.4 – Ошибки, выявленные в результате налогового консультирования за 2022 г. ООО «МП-Ресурс», тыс. руб.

Номер строки	Дата	Налоговая база		Отклонение	Нарушение
		данные консультанта	данные клиента		
20	01.01	122 175	3 000	–92 175	Ст. 374, 376 гл. 30 НК РФ
30	01.02	109 958	26 667	–83 291	
40	01.03	97 740	23 333	–74 407	
50	01.04	85 523	20 000	–65 523	
60	01.05	73 305	16 667	–56 638	
70	01.06	61 088	13 333	–47 755	
80	01.07	48 870	10 000	–38 870	
90	01.08	36 653	6 667	–29 986	
100	01.09	24 435	3 333	–21102	
110	01.10	12 218	0	–12 218	
120	01.11	0	146 610	146 610	
130	01.12	0	134 393	134 393	
140	31.12	0	122 175	122 175	
Итого	–	671 965	553 178	–118 787	
120 база налоговая	51 690	2,20 %	1 137	0	–
Налоговая база клиента 120	42 552, занижение 9 138	2,20 %	682, занижение 452	Ст. 120 гл. 16 НК РФ	–

Вывод: остаточная стоимость основных средств по данным налоговых регистров равна 140 404 руб. (таблица Э.5), а по декларации – 122 175 руб. Это занижение налоговой базы на 18 229 руб., так как на 1 января и на 31 декабря, по данным налоговых регистров, остаточная стоимость ОС составила 150 005 руб., а по декларации – 12 218 руб. Занижение базы по налогу на имущество организаций составило

137 787 руб. Сумма остаточной стоимости по декларации составила 109 951 руб., а по данным учета 140 404 руб., что больше на 30 453 руб. В результате база налога занижена на 118 787 руб. и составляет 42 552 руб. Соответственно, и налог занижен на 452 руб. и должен быть равным 1 137 руб.

Таблица Э.5 – Расхождения данных налогового учета и представленной декларации по налогу на имущество организаций за 2022 г. ООО «МП-Ресурс», тыс. руб.

Период	ОС по данным налоговых регистров	Амортизация по данным налогового консультанта	Остаточная стоимость ОС		Расхождения
			по данным налоговых регистров	по данным декларации	
На 1 января	290 409	150 005	140 404	122 175	–18 229
На 31 декабря	290 409	140 404	150 005	12 218	–137 787

Нарушения: неправильно исчислена сумма амортизации по группам (ст. 376 гл. 30 НК РФ), неправильно произведена классификация недвижимого имущества налогоплательщика с позиции оценки облагаемости налогом на имущество организаций (ст. 374 гл. 30 НК РФ).

Рекомендовано детально проверить ОС и амортизацию по ним с помощью представления документального оформления операций согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, приказу Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н и налоговых регистров в соответствии со ст. 256, 257, 258, 259 гл. 25 НК РФ.

Провести мероприятия по выявлению и устранению двойного налогообложения в соответствии со ст. 311 гл. 25 НК РФ, сдать уточненный расчет декларации и доплатить налог. Проведенные результаты выявили нарушения, и они очень незначительны (таблица Э.6).

Таблица Э.6 – Анализ эффективности налоговой консультации по налогу на имущество организаций ООО «МП-Ресурс» за год 2022 г.

Выявленное правонарушение	Статья НК РФ	Сумма выявленных нарушений, руб.	Расходы на консал-тинговые услуги, руб.	Экономия налоговых платежей, руб.	Налоговые риски		Доля затрат на консуль-тацию от рисков
					%	руб.	
Занижение налогооблагае-мой базы	376, 374	9 138	5 000	Нет	20 % штраф п. 3 ст. 120 НК РФ	452 × 20 % = 90	55,55 %, или –4 910 руб.
Занижение налога		452					
И т о г о	–	452	–	–	–	90	–4 910

Предполагаемый риск штрафных санкций составил 90 руб. В сравнении с затраченными расходами на консультацию это составляет 55,55 %. Данная консультация не покрыла суммы выявленных правонарушений, и разница составила 4 910 руб. Но предложенные рекомендации по исправлению правонарушений ООО «МП-Ресурс» в будущем сократят всевозможные незапланированные налоговые риски, что позволит эффективнее использовать полученную прибыль от деятельности предприятия.

Приложение Ю

(справочное)

Пример консультации: транспортный налог[1]

Консультация: проверить транспортный налог ООО «Автотехресурс», 2021 г.

1. **Анализ сферы деятельности налогоплательщика**:

– проверка показала, что налогоплательщик является таковым и у него отсутствует освобождение от налога;

– проверка имеющихся у предприятия на балансе транспортных средств (ст. 358 гл. 28 НК РФ) и правильности формирования налоговой базы по налогу (ст. 359 гл. 28 НК РФ) показала нарушение. В результате проверки документов выяснилось, что не все автомобили были учтены (представлено в таблице Ю.1);

Таблица Ю.1 – Список объектов налогообложения транспортным налогом ООО «Автотехресурс», не представленных в декларации 2021 г.

Государственный регистрационный знак	Марка ТС	Мощность двигателя, л. с.	Дата возникновения собственности	Дата отчуждения	Идентификационный номер VIn
С009АВ799	АФ 371820	135	12.08.2021	–	X9H371820H7000010
У989РТ777	АФ 371820	135	13.08.2021	–	X9H371820H7000011
У986РТ777	Тойота RAV4	146	13.08.2021	–	XW7RDREV60S002904

– проверка правильности применения ставок налога, согласно ст. 361 гл. 28 НК РФ и закону региональных органов власти, по месту регистрации транспортного средства, не выявила нарушений;

[1] Составлено автором.

– налоговые льготы, применяемые организацией, согласно ст. 361.1 гл. 28 НК РФ и соответствующему закону региона, отсутствуют.

2. **Анализ операций по учету движения транспортных средств**:

– расчет и проверка суммы налога и суммы авансовых платежей по налогу в отношении каждого транспортного средства показала нарушения (таблица Ю.2). Выяснилось, что транспортное средство Toyota RAV 4 (идентификационный номер VIn XW7RDREV60S002904, регистрационный номер У986РТ777) было приобретено в лизинг и было угнано 25 октября 2021 г., поэтому в декларации за 2019 г. не отражено; малогабаритный погрузчик WS50 продан 16.04.2021, поэтому срок использования указан верно – 4 мес.;

– проверка местонахождения объектов согласно п. 1 ст. 363 гл. 28 НК РФ не выявила отклонений.

3. **Соответствие начисленных и уплаченных сумм налога**.

Проверка начисления и оплаты согласно ст. 363 гл. 28 НК РФ показала нарушения. Начислено 10 249 руб., что меньше расчета на 6 962 руб. Оплачено 5 842 руб., что меньше, чем заявлено в декларации, на 12 506 руб.

4. **Анализ показателей налоговой декларации**:

– правильность заполнения, согласно приказу МНС РФ от 18 марта 2003 г. № БГ-3-21/125, и своевременность сдачи декларации (ст. 363.1 гл. 28 НК РФ контрольные соотношения), согласно письму от 3 марта 2017 г. № БС-4-21/3897@, не показали нарушений;

– проверка на отсутствие (наличие) схем незаконной оптимизации не дала результатов.

Выявлено нарушение: не указаны три транспортных средства – ст. 120, 358 гл. 28 НК РФ. Налог был занижен на 10 800 руб. (первоначально сумма налога составила 6 411 руб., по результатам проверки 17 211 руб.), разница представлена в таблице Ю.3.

Рекомендации: доплатить налог и сдать уточненную декларацию.

Таблица Ю.2 – Отклонения, выявленные при налоговой консультации ООО «Автотехресурс» по транспортному налогу за 2021 г.

Наименование	Указано в декларации	По данным консультанта	VIn	Номер	Мощность, л. с.	Дата покупки (регистрации)	Дата продажи	Нарушение
KIA BOnGO III	5 320	5 320	Kn94M4MCDDHBW7320	B506CX174	133	18.12.2021	–	Ст. 358 гл. 28 НК РФ
Малогабаритный погрузчик WS50	417	417	9599	374XP	50	24.02.2021	16.04.2021	Ст. 358 гл. 28 НК РФ
АФ-371820 Автомобиль-фургон (рефрижератор)		5 400	X9H371820H7000010	C009AB799	135	24.07.2021	–	Ст. 358 гл. 28 НК РФ
АФ-371820 Автомобиль-фургон (рефрижератор)		5 400	X9H371820H7000011	У989РТ777	135	24.07.2021	–	Ст. 358 гл. 28 НК РФ
Машина для городского коммунального хозяйства МУП-351.РТР-1	337	337	Y4R900Z01J1112418/ MAA11184231	374XX8468	81	07.12.2021	–	Ст. 358 гл. 28 НК РФ
Машина для городского коммунального хозяйства МУП-351.РТР-1	337	337	Y4R900Z01J1112691/ MAA12184240	374XX8467	81	10.12.2021	–	Ст. 358 гл. 28 НК РФ
Toyota RAV 4	–	–	XW7RDREV60S002904	У986РТ777	146	07.07.2021	25.10.2021	В угоне с 25.10.2021
Итого, руб.	6 411	17 211	–10 800 занижение	–	–	–	–	Ст. 120 гл. 16 НК РФ
Оплачено авансов, руб.	4 407	12 506	–8 099 занижение	-–	–	–	–	Ст. 120 гл. 16 НК РФ
Налог к доплате, руб.	2 004	4 705	–2 701 занижение	–	–	–	–	Ст. 120 гл. 16 НК РФ

Таблица Ю.3 – Ведомость по счету 68.07 ООО «Автотехресурс» за 2021 г., тыс. руб.

Счет	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
Виды платежей в бюджет (фонды)	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
68.07	–	17 507,00	23 349,00	10 249,00	–	4 407,00
Налог (взносы): начислено/уплачено	–	17 507,00	23 349,00	10 249,00	–	4 407,00
Итого	–	17 507,00	23 349,00	10 249,00	–	4 407,00

Рассмотрим эффективность проведенной консультации (таблица Ю.4).

Таблица Ю.4 – Анализ эффективности налоговой консультации по транспортному налогу ООО «Автотехресурс»

Выявленное правонарушение	Статья НК РФ	Сумма выявленных нарушений, тыс. руб.	Расходы на консалтинговые услуги, руб.	Экономия налоговых платежей, руб.	Налоговые риски		Доля затрат на консультацию от рисков
					%	руб.	
Занижение налогооблагаемой базы	358	10800	5 000	Нет	20 % штраф п. 3 ст. 120 НК РФ	10 800× × 20 % = 2 160	231 % = =2 840 руб.
Занижение налога	358	10 800	–	–	–	–	–
Итого	–	10 800	–	–	–	2 160	–2 840

Результат от эффекта налоговой консультации: сумма штрафов за выявленные правонарушения меньше затрат на консультацию. Но в будущем решение заявленных недочетов, выявленных в налоговом консультировании, позволит фирме работать без незапланированных списаний с расчетного счета и дополнительных санкций со стороны налоговых органов; налоговое консультирование в данном случае сэкономило 2 160 руб. штрафа.

Приложение Я

(справочное)

Прогноз результатов налогового консультирования

Рассмотрим прогноз результатов налогового консультирования для точного анализа принятых решений на примере консультации ООО «Денса Трак».

Для построения прогноза по результатам оптимизации будет использоваться модель тренда. Для построения прогноза величины совокупности налоговых обязательств после оптимизации представлены в таблице Я.1.

Для получения расчетных данных был использован Microsoft Excel.

Таблица Я.1 – Данные для прогноза после оптимизации налоговых обязательств[1]

Год	t, год	y, тыс. руб.	$t \times y$	t^2	$(y - \bar{y}) \times t$	$(t - \bar{t})^2$	$t \times \bar{y}$
2022	1	64 585	64 585	1	7 572,33	1	57 012,67
2023	2	61 442	122 884	4	8 858,67	0	114 025,30
2024	3	45 011	135 033	9	–36 005,00	1	171 038,00
Сумма	6	171 038	322 502	14	–19 574,00	2	342 076,00
Среднее	2	57 012,67	107 500,67	4,67	–	–	–

Из таблицы следует, что y – зависимая переменная – сумма налоговых обязательств за соответствующий год в тыс. руб., t – порядковый номер года.

Расчеты коэффициентов для линейного тренда проводятся по формулам:

$$\alpha_1 = \frac{\sum_{t=1}^{n} \times (y - \bar{y}) \times \boldsymbol{t}}{\sum_{t=1}^{n} \times (t - \bar{t})2} = -\frac{-19574}{2} = -9787;$$

[1] Составлено автором.

$$\alpha_0 = \bar{y} - \alpha_1 x \bar{t} = 57012{,}67 + 9787 \times 2 = 76\,586{,}67, \quad (Я.1)$$

где α_0, α_1 – параметры тренда, которые должны быть определены по выборочным данным.

Коэффициент α_1 указывает, что в среднем за один год сумма обязательств по налогам при оптимизации за 2024 г. увеличилась бы на 9 787 тыс. руб. Уравнение линейного тренда будет выглядеть так:

$y = \alpha_0 + \alpha_1 x \bar{t} = 76586{,}67 – 9787 = 66799{,}67.$

По уравнению произведем расчет сумм налогов для 2022, 2023, 2024 гг.:

$y_{2022} = 76\,586{,}67 + 9787 \times 4 = 115\,735;$

$y_{2023} = 76\,586{,}67 + 9787 \times 5 = 125\,522;$

$y_{2024} = 76\,586{,}67 + 9787 \times 6 = 135\,309.$

Сумма налоговых обязательств по налогам будет равна 115 734,67 тыс. руб. в 2022 г., в 2023 г. – 125 521,67 тыс. руб., в 2024 г. – 135 308,67 тыс. руб.

Далее составим прогноз по данным фирмы ООО «Денса Трак» без оптимизации (таблица Я.2).

Таблица Я.2 – Данные для прогноза перед оптимизацией налоговых обязательств ООО «Денса Трак»

Год	t, год	y, тыс. руб.	$t \times y$	t^2	$(y - \bar{y}) \times t$	$(t - \bar{t})^2$	$t \times \bar{y}$
2022	1	81 158	81 158	1	13 205,33	1	67 952,667
2023	2	65 100	130 200	4	–5 705,33	0	13 505,30
2024	3	57 600	172 800	9	–31 058,00	1	203 858
Сумма	6	2 035 858	384 158	14	–23 558,00	2	407 716
Среднее	2	67 952,67	128 052,67	4,67	–	–	–

Расчеты проводились аналогично. Получилось по результатам расчетов таблицы следующее:

$y = \alpha_0 + \alpha_1 x \bar{t} = 9210 – 579 = 8631.$

$y_{2022} = 9\,210 + 579 \times 4 = 11\,526;$

$y_{2023} = 9\,210 + 579 \times 5 = 12\,105;$

$y_{2024} = 9\,210 + 579 \times 6 = 12\,684$.

В таблице Я.3 представлены сравнение прогноза по оптимизации налоговых обязательств ООО «Денса Трак» и без нее.

Таблица Я.3 – Сравнение прогноза налоговых обязательств до оптимизации и после ООО «Денса Трак» в тыс. руб.

Год	Величина налоговых обязательств		Экономия, тыс. руб.
	до оптимизации	после оптимизации	
2023	11 526	115 735	104 209
2024	12 105	125 522	113 417
2025	12 684	135 309	122 625

Согласно таблице Я.3, экономия в 2023 г. составила 104 209 тыс. руб., в 2024 г. – 113 417 тыс. руб., в 2025 г. – 122 625 тыс. руб.

Для доверительного интервала по оптимизированным данным для каждого года рассчитаем стандартную ошибку (таблица Я.4).

Таблица Я.4 – Данные для построения доверительного интервала прогнозных значений по оптимизированным налоговым платежам ООО «Денса Трак»

Год	t, год	y, тыс. руб.	$\hat{y}$	$(y - \hat{y})^2$
2023	1	115 735	66 800	2 394 634 225
2024	2	125 522	76 587	2 394 634 225
Сумма	6	376 566	229 761	7 183 902 675
Среднее	2	125 522	7 687	2 394 634 225

Для выровненного значения $\hat{y}$ при расчете использовалось условие:

$$y = 57013 + 9787t.$$

Сумма квадратов отклонений:

$$\sigma^2 = \frac{1}{n} \times \sum_{t=1}^{n} (y - \hat{y})^2. \quad (Я.9)$$

σ^2 = 1/3 × 7 183 902 675 = 2 394 634 225.

Оценка дискретной случайной, соответственно, будет следующей: σ = 48 935.

Дальше нужно построить доверительный интервал, а для этого нужно просчитать среднюю стандартную ошибку для каждого года по прогнозу. Рассчитаем среднюю стандартную ошибку для каждого года, на который составлен прогноз:

$$m_{y2022} = 48935 \times \sqrt{1 + \frac{1}{3} + \frac{(4-2)^2}{17{,}5}} = 61\,157{,}10;$$

$$m_{y2023} = 48935 \times \sqrt{1 + \frac{1}{3} + \frac{(5-2)^2}{17{,}5}} = 66\,515{,}95;$$

$$m_{y2024} = 48935 \times \sqrt{1 + \frac{1}{3} + \frac{(6-2)^2}{17{,}5}} = 73\,363{,}65.$$

После расчета значений средней стандартной ошибки строятся доверительные интервалы для каждого прогнозируемого периода:

54 577,90 ≤ $\hat{y}_{2022}$ ≤ 176 892,10;

59 006,05 ≤ $\hat{y}_{2023}$ ≤ 192 037,95;

61 495,35 ≤ $\hat{y}_{2024}$ ≤ 208 672,65.

Результаты расчетов доверительных интервалов суммы налоговых обязательств ООО после оптимизации приведены в таблице Я.5.

Таблица Я.5 – Результаты расчетов доверительных интервалов суммы налоговых обязательств ООО «Денса Трак» после оптимизации, тыс. руб.

Год	*t*	Средняя стандартная ошибка	Доверительный интервал
2022	5	61 157,10	54 577,90 ≤ $\hat{y}_{2022}$ ≤ 176 892,10
2023	6	66 515,95	59 006,05 ≤ $\hat{y}_{2023}$ ≤ 192 037,95
2024	7	73 363,65	61 495,35 ≤ $\hat{y}_{2024}$ ≤ 208 672,65

Из таблицы Я.5 следует, что с вероятностью 95 % значение величины налоговых обязательств ООО «Денса Трак» после проведения мероприятий по оптимизации попадет в указанные интервалы.

При проведении мероприятий по оптимизации следует оценивать возникающие налоговые риски, так как если риски налоговой оптимизации являются высокими по сравнению с получаемой экономией, то оптимизацию проводить нецелесообразно.

Расчет рисков налоговой оптимизации представлен в таблице Я.6.

Таблица Я.6 – Вероятностные показатели оценки рисков налоговой оптимизации обязательств перед бюджетом по налогам

Формула	Значение показателя, тыс. руб.		
	2022	2023	2024
$X_i = N_i - O_i$	14 915,7	3 292,2	11 330,1
$\bar{X} = \Sigma\,(L_i \times (N_i - O_i))$	16 573	3 658	12 589
$\sigma_x = \sqrt{\Sigma\,(X_i - X) \times P_i}$	12,87 %	6,04 %	11,22 %
$\bar{V}_x = \sigma_x / X$	0,00086	0,00183	0,00099

Таким образом, на основе анализа произведенных расчетов можно сделать следующие выводы: в 2022 г. доходность проведенной оптимизации в размере 12,87 % была выше доходности проведенных оптимизационных мероприятий в 2023 г. – 6,04 % и в 2024 г. – 11,22 %, но налоговый риск проведения оптимизации при этом самый высокий (коэффициент вариации равен 0,00086). В 2024 г. доходность проведенной оптимизации в рассматриваемом периоде самая низкая – 6,04 %, но вместе с тем и самый низкий налоговый риск проведения оптимизации (коэффициент вариации равен 0,00183).

В 2024 г. доходность проведенной оптимизации ближе к высокой, равна 11,22 %, также высоким является налоговый риск (коэффициент вариации равен 0,00099).

Можно сделать вывод о взаимозависимости значений показателя доходности и налогового риска проведения оптимизации, то есть чем выше доходность, тем выше риск, и наоборот.