



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№5 | 2014

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- К дискуссии о новых моделях корпоративной отчетности
- Современные теоретические подходы к классификации налоговых рисков
- Организация автоматизации процесса бюджетирования в системе управленческого учета
- Особенности ценообразования и роль функционального анализа для контроля трансфертных сделок



Действительный член



Международной
федерации
бухгалтеров

2014 www.ipbr.org

Уважаемые читатели!



Чуть больше месяца осталось до нашего главного профессионального события – конгресса, посвященного Дню профессионального бухгалтера. Конгресс пройдет 27-28 ноября 2014 года в Москве в концертном зале «Измайлово».



Конгресс – это уникальное профессиональное мероприятие, на котором бухгалтеры могут встретиться с коллегами-единомышленниками, расширить свои знания, приобрести новые полезные знакомства, окунуться в атмосферу профессионального единства. Приходите, будет интересно!

Хоружий Людмила Ивановна,
президент ИПБ России

Копосова Евгения Ивановна,
директор ИПБ России



РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Главный редактор

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета-МСХА имени К.А. Тимирязева

Заместитель главного редактора

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, профессор, первый проректор, профессор кафедры экономики и финансов Института экономики и антикризисного управления

АЛБОРОВ Ролан Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой управленческого учета и контроллинга Института экономики и финансов Казанского (Поволжского) федерального университета

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита, профессор кафедры теории кредита и финансового менеджмента экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского (ННГУ)

ОВСИЙЧУК Мария Федоровна, докт. экон. наук, профессор, преподаватель кафедры бухгалтерского учета Российского университета кооперации

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве РФ, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и финансов предприятия Московского государственного машиностроительного университета (МАМИ)

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Государственного университета управления

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, кафедры финансов и кредита Высшей школы экономики и управления Северного (Арктического) федерального университета

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления

В ИПБ России

2 События

4 Налог на доходы физических лиц
Р.И. Рябова

Бухгалтерский учет и отчетность

18 К дискуссии о новых моделях корпоративной отчетности
В.В. Ковалев

Налоговый учет и отчетность

27 Современные теоретические подходы к классификации налоговых рисков
Д.И. Ряховский, Е.В. Рудикова

Управленческий учет

38 Организация автоматизации процесса бюджетирования в системе управленческого учета
Н.Т. Лабынцев, О.В. Чухрова

Налоговая политика

44 Особенности ценообразования и роль функционального анализа для контроля трансфертных сделок
Л.П. Грундел

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54080 от 08 мая 2013 года выдано Роскомнадзором
Учредитель: НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», тел. (495) 720-54-55
Адрес: 125009, Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3
Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс»
Выпускающий редактор Н.В. Иволгина
Подписано в печать 15.10.2014. Формат 60 x 90/8. Тираж 5 000
Отпечатано в России
Подписной индекс по каталогу «Почта России»: 14257 – на полугодие, 25775 – на год

Журнал включен в систему Российского индекса научного цитирования

СОБЫТИЯ

Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан отметила День бухгалтера



Спикеры конференции «Взаимодействие в Таможенном союзе, Евразийском экономическом сообществе по вопросам ведения бухгалтерского и налогового учетов»

С 3 по 6 октября 2014 года профессиональная организация бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан» в рамках празднования Дня бухгалтера Республики Казахстан провела конференцию «Взаимодействие в Таможенном союзе, Евразийском экономическом сообществе по вопросам ведения бухгалтерского и налогового учетов». Соорганизатором конференции выступила Информационная система «Параграф».

По приглашению Палаты в конференции приняли участие представители ИПБ России – директор Е.И. Копосова и председатель комитета по МСФО Д.А. Прокопович.

Выступая на конференции, Е.И. Копосова отметила несомненную важность объединения усилий Палаты профессиональных бухгалтеров РК и ИПБ России, направленных на сближение национальных сертификаций бухгалтерских работников на пространстве ЕврАзЭС. Она сообщила, что уже более 600 казахских специалистов получили аттестаты ИПБ России.

Кроме того, Е.И. Копосова рассказала о деятельности ИПБ России по развитию бухгалтерского учета в России и о совместной с Палатой работе в рамках Рабочей группы по взаимному

признанию национальных сертификаций специалистов по бухгалтерскому учету при Координационном совете Исполкома СНГ.

Д.А. Прокопович провел семинар, посвященный практическим вопросам применения МСФО. Семинар получил высокую оценку участников конференции, у которых была возможность лично обсудить с лектором сложные вопросы из практики.

Оценив результаты, представители Палаты и ИПБ России запланировали цикл подобных семинаров. Сейчас детали этого проекта обсуждаются.

Содержательное наполнение понятия «профессиональный бухгалтер» будет совершенствоваться

15 – 16 сентября 2014 года в Ташкенте (Республика Узбекистан) состоялось XI заседание Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ. Заседание было посвящено обсуждению вопросов регулирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности в государствах – участниках СНГ. Представители ИПБ России – директор Е.И. Копосова и руководитель международных и образовательных проектов О. В. Василевская – приняли участие в этом заседании.

Е.И. Копосова представила на заседании отчет о деятельности Региональной группы профессиональных объединений (ассоциаций) бухгалтеров и аудиторов государств – участников СНГ. Региональная группа была образована 1 ноября 2013 года по рекомендации Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ. С момента образования и до настоящего времени председательствующим профессиональным объединением в группе является ИПБ России.

О.В. Василевская выступила с докладом об определении подходов к формированию квалификационных требований общего содержания. Определение этих подходов необходимо

для взаимного признания национальных сертификатов специалистов по бухгалтерскому учету, которое осуществляется в рамках исполнения поручения Координационного совета.

Координационный совет приветствовал образование Региональной группы профессиональных бухгалтерских и аудиторских объединений (ассоциаций), являющихся членами Международной федерации бухгалтеров, и призвал другие соответствующие профессиональные объединения (ассоциации) присоединиться к этой группе. Принято решение рекомендовать Региональной группе следующие основные направления деятельности на ближайшую перспективу:

- участие в работе Международной федерации бухгалтеров по совершенствованию содержательного наполнения понятия «профессиональный бухгалтер», исходя из современных требований, предъявляемых к бухгалтерской и аудиторской профессии;
- представление интересов бухгалтерской и аудиторской профессии государств – участников СНГ в процессе совершенствования международных образовательных стандартов для бухгалтеров.

Кроме того, Координационный совет одобрил осуществленную рабочей группой по вопросам взаимного признания национальных сертификатов специалистов по бухгалтерскому учету работу по определению подходов к формированию квалификационных требований общего содержания. Результаты указанной работы рекомендованы к применению при осуществлении мер по взаимному признанию национальных сертификатов специалистов по бухгалтерскому учету.

Отметим, что данная рабочая группа создана при Координационном

совете, ее деятельностью руководит Е.И. Копосова, директор ИПБ России.

Севастополь: конгресс «Переход на российское бухгалтерское и налоговое законодательство – вопросы экспертам»

9 – 10 сентября 2014 года ИПБ России совместно с компанией «Такском» при поддержке Департамента науки, промышленной политики и предпринимательства г. Москвы и ГБУ «Малый бизнес Москвы» провел бесплатный конгресс для руководителей, бухгалтеров и аудиторов Крыма «Переход на российское бухгалтерское и налоговое законодательство – вопросы экспертам». По самым скромным подсчетам, мероприятие посетили около 400 человек. Больше Севастопольский центр культуры и искусства вместить просто не мог.

По специальному приглашению организаторов на конгресс приехали представители управлений ФНС России по Республике Крым и городу Севастополю, а также Межрегиональной инспекции ФНС России по Крымскому федеральному округу. Конгресс также посетила представитель Севастопольского фонда поддержки малого и среднего предпринимательства О.А. Серебрякова, с которой Е.И. Копосова, директор ИПБ России, провела переговоры.

Кроме того, состоялось обсуждение возможных вариантов сотрудничества между ИПБ России и ГБУ «Малый бизнес Москвы». В этом совещании приняли участие Е.И. Копосова и В.А. Кравцов, руководитель управления развития ГБУ «Малый бизнес Москвы».



Участники XI заседания Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполкоме СНГ

Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц является одним из федеральных налогов. Порядок его исчисления и уплаты регулируется главой 23 НК РФ.

Налогоплательщики, объекты налогообложения, налоговая база

Налогоплательщиками НДФЛ в соответствии со статьей 207 НК РФ являются:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ;
- физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Согласно пункту 2 статьи 207 НК РФ, налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы России для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения.

Объекты налогообложения определены в статье 209 НК РФ. Согласно ей:

- для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, объектом налогообложения являются доходы, полученные как от источников в России (перечислены в пункте 1 статьи 208 НК РФ), так и от источников за ее пределами (перечислены в пункте 3 статьи 208 НК РФ);
- для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, объектом налогообложения являются только доходы, полученные от источников в РФ.

В общем виде доходы (полученные от источников в РФ или от источников за пределами РФ) можно подразделить на:

- доходы в денежной форме;
- доходы в натуральной форме (ст. 211 НК РФ);
- доходы в виде материальной выгоды (ст. 212 НК РФ);
- доходы, не подлежащие налогообложению (ст. 217 НК РФ).

Согласно статье 210 НК РФ, налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Статьей 217 НК РФ предусмотрен большой перечень доходов, которые не учитываются при исчислении НДФЛ. В частности, от налогообложения освобождаются:

- 1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;
- 2) все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:
 - возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
 - возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
 - исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов). При этом суточные не подлежат налогообложению в пределах 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и в пределах 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке;
- 3) суммы единовременных выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых:

- в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством;
 - работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении, удочерении) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления, удочерения), но не более 50 000 руб. на каждого ребенка;
 - суммы полной или частичной компенсации (оплаты) работодателями своим работникам и (или) членам их семей, бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, инвалидам, не работающим в данной организации, стоимости приобретаемых путевок в порядке, предусмотренном пунктом 9 статьи 217 НК РФ;
 - суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей;
 - доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более;
- 4) доходы, не превышающие 4 000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период (п. 28 ст. 217 НК РФ):
- стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;
 - суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;
 - возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом;

- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);
- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов.

Особенности определения налоговой базы по доходам в натуральной форме установлены статьей 211 НК РФ. При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 105.3 НК РФ. В стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся:

- 1) оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;
- 2) полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой;
- 3) оплата труда в натуральной форме.

Виды материальной выгоды и порядок определения налоговой базы по таким доходам установлены статьей 212 НК РФ (табл. 1).

Особенности уплаты НДФЛ в отношении доходов от долевого участия в организации

Сумма налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации, полученных в виде дивидендов, определяется с учетом следующих положений (ст. 214 НК РФ):

1. Сумма налога в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме относится оплата труда в натуральной форме.

Таблица 1. Определение налоговой базы при получении материальной выгоды

Вид материальной выгоды	Порядок определения налоговой базы
Материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей	Налоговая база определяется как: 1) превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из двух третей действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора 2) превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9 процентов годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора
Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику	Налоговая база определяется как превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налогоплательщику
Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок	Налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение

самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов по ставке 9%.

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами Российской Федерации, вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с главой 23 НК РФ, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода. Такое уменьшение применяется только в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

В случае если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную в соответствии с настоящей главой, полученная разница не подлежит возврату из бюджета.

2. Если источником дохода налогоплательщика, полученного в виде дивидендов, является российская организация, указанная организация признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по ставке 9%, в порядке, предусмотренном статьей 275 НК РФ.

В соответствии с пунктом 2 статьи 275 НК РФ налоговая база по доходам

в виде дивидендов определяется в виде разницы между суммой начисленных дивидендов и суммой полученных дивидендов распределяющим обществом к моменту распределения. (См. пример).

Особенности определения налоговой базы по доходам в виде процентов, получаемых по вкладам в банках

Как следует из статьи 214.2 НК РФ, в отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, налоговая база определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам, исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты, а по вкладам в иностранной валюте – исходя из 9% годовых.

При этом, согласно пункту 27 статьи 217 НК РФ, не облагаются доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, если:

- проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей

Таблица 2. Даты получения доходов в зависимости от их видов

Вид дохода	Дата фактического получения дохода
Получение доходов в денежной форме	День выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц
Получение доходов в натуральной форме	День передачи налогоплательщику доходов в натуральной форме
Получение доходов в виде материальной выгоды	День уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг
Получение дохода в виде оплаты труда	Последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом)* В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который ему был начислен доход

*Важно: в постановлении Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 № 11709/11 изложена позиция о дате получения дохода в виде оплаты за отпуск. Пункт 2 статьи 223 НК РФ регулирует специальный порядок определения даты фактического получения дохода в виде оплаты труда как последнего дня месяца, за который работнику был начислен доход.

При выплате заработной платы за первую половину месяца нельзя определить полученный доход в виде оплаты труда за месяц и исчислить налог, подлежащий удержанию и перечислению в бюджет,

Между тем в силу статьи 114 и части 9 статьи 136 Трудового кодекса РФ оплата отпуска производится не позднее, чем за три дня до его начала.

Поэтому при определении дохода в виде оплаты отпуска с целью исчисления налога на доходы физических лиц не имеет значения размер других доходов, полученных в течение соответствующего месяца.

Таким образом, каких-либо объективных препятствий для перечисления налоговым агентом указанного налога в момент выплаты отпускных (а не одновременно с уплатой налога по итогам месяца), не имеется.

В ООО «Восток» два участника: ЗАО «Спектр» – доля 20% и И.И. Иванов – доля 80%. Решением собрания участников по итогам отчетного года на выплату дивидендов направлено 2 000 000 руб. При этом к моменту распределения ООО «Восток» получило дивиденды от дочерней компании в сумме 1 200 000 руб.
Расчет налога на дивиденды представлен в таблице.

Пример

Расчет НДФЛ с суммы дивидендов

Участник	Доля участия	Сумма начисленных дивидендов	Сумма полученных дивидендов	Налоговая база	Сумма налога по ставке 9%
ЗАО «Спектр»	20	400 000	240 000	160 000	14 400
И.И. Иванов	80	1 600 000	960 000	640 000	57 600
Итого:	100	2 000 000	1 200 000	800 000	72 000

ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, в течение периода, за который начислены указанные проценты;

- установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- проценты по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на пять процентных пунктов, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу

не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную на пять процентных пунктов, прошло не более трех лет.

Налоговый период и дата получения дохода

Налоговым периодом по НДФЛ является календарный год (ст. 216 НК РФ). Доходы определяются нарастающим итогом с начала года.

Дата фактического получения дохода установлена статьей 223 НК РФ дифференцированно в зависимости от вида дохода (табл. 2).

Налоговым периодом по НДФЛ является календарный год

Таблица 3. Стандартные налоговые вычеты

Сумма вычета	Период предоставления	Кому предоставляется	Характеристика вычета
Вычет предоставляется организацией – налоговым агентом при предъявлении налогоплательщиком документов, подтверждающих право на вычет, и заявления			
3000 руб.	За каждый месяц налогового периода	Получатели вычета перечислены в подпункте 1 пункта 1 статьи 218 НК РФ	Если налогоплательщик имеет право на оба вычета, ему предоставляется только один максимальный (п. 2 ст. 218 НК РФ)
500 руб.		Получатели вычета перечислены в подпункте 2 пункта 1 статьи 218 НК РФ	
1400 руб.	Предоставляется до месяца, в котором совокупный доход не превысит 280 000 руб.	Родителям, супругу (супруге) родителя, усыновителям, опекунам, попечителям, приемным родителям, супругу (супруге) приемного родителя (подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ)*	На первого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет
1400 руб.			На второго ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет
3000 руб.			На третьего и каждого последующего ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет
3000 руб.			На каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы

* Единственному родителю (приемному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю налоговый вычет предоставляется в двойном размере. Предоставление налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговые вычеты

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. Таким образом, расчет налоговой базы можно представить в виде следующей формулы.

Виды, основания предоставления и размеры стандартных, социальных, имущественных и профессиональных вычетов представлены в табл. 3-6.

При продаже доли (ее части) в уставном капитале организации, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве

налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этих имущественных прав.

У налогоплательщиков, получающих пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, в случае отсутствия у них доходов, облагаемых по налоговой ставке 13%, остаток имущественного вычета может быть перенесен на предшествующие налоговые периоды, но не более трех.

С 1 января 2014 года получить вычеты можно у одного или нескольких работодателей (на усмотрение самого налогоплательщика). Такое правило

Схема

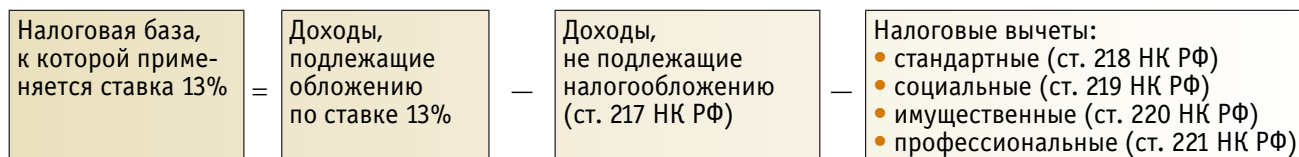


Таблица 4. Социальные налоговые вычеты

Размер вычета	Характеристика вычета	Где предоставляется
В фактических размерах, но не более 120 000 руб. в совокупности	<p>Уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде суммы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу членов семьи и (или) близких родственников; • дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии • за собственное обучение в образовательных учреждениях; • за медицинские услуги, оказанные ему, его супругу (супруге), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет, а также в размере стоимости лекарственных препаратов для медицинского применения, назначенных им лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств 	<p>Либо при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода, либо до окончания налогового периода при обращении к работодателю.</p> <p>В последнем случае обязательны:</p> <ul style="list-style-type: none"> • документальное подтверждение расходов налогоплательщика; • удержание взносов из выплат в пользу налогоплательщика и их перечисление в соответствующие фонды работодателем <p>При подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода</p>
В фактических размерах, но не более 50 000 руб. (на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя))*	<p>Уплаченные в налоговом периоде:</p> <ul style="list-style-type: none"> • налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях; • налогоплательщиком – братом (сестрой) за обучение брата (сестры) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях; • налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях 	
В фактических размерах, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде	<p>Доходы, перечисляемые налогоплательщиком в виде пожертвований</p>	

* Вычет не применяется в случае, если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

Таблица 5. Имущественные налоговые вычеты

Размер вычета	Характеристика вычета	Где предоставляется
В сумме полученных доходов, но не более 1 000 000 руб.	Вычет предоставляется в отношении доходов, полученных от продажи жилых домов, квартир и т.д., находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет	При подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода
В сумме полученных доходов, но не более 250 000 руб.	Вычет предоставляется в отношении доходов, полученных от продажи иного имущества (кроме ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет	
В сумме полученных доходов	Вычет предоставляется в отношении доходов, полученных от продажи жилых домов, квартир и т.д., а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика более трех лет	
В сумме произведенных расходов, но не более 2 000 000 руб.*	Вычет предоставляется в отношении расходов на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них. В вычет не включаются суммы, направленные на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от российских кредитных и иных организаций	Либо при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода, либо до окончания налогового периода при обращении налогоплательщика с письменным заявлением к работодателю. В последнем случае в соответствии с пунктом 8 статьи 220 НК РФ у налогоплательщика должно быть подтверждение права налогоплательщика на имущественный налоговый вычет, выданное налоговым органом по форме, утверждаемой ФНС России. Форма уведомления утверждена приказом ФНС России от 25.12.2009 № ММ-7-3/714
В сумме произведенных расходов, но не более 3 000 000 руб.*	Вычет предоставляется в отношении расходов на погашение процентов по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них	

* Повторное предоставление вычета не допускается. Остаток имущественного вычета может быть использован при приобретении (строительстве) другого жилья (подп. 1 п. 3 ст. 220 НК РФ).

закреплено абзацем 3 пункта 8 статьи 220 НК РФ. Применять его могут все налогоплательщики независимо от даты возникновения права на получение данного вычета (письмо Минфина России от 26.03.2014 № 03-04-07/13348 (направлено письмом ФНС России от 09.04.2014 № ПА-4-11/6649)).

Ставки налога

Статьей 224 НК РФ установлены дифференцированные налоговые ставки в зависимости от вида дохода и статуса налогоплательщика (табл. 7).

Особенности исчисления налога налоговыми агентами. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами

Как следует из статьи 226 НК РФ, российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны

Таблица 6. Профессиональные налоговые вычеты

Размер вычета	Кому предоставляется
<p>В сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Если расходы не могут быть подтверждены, размер вычета составляет 20% общей суммы доходов</p>	<p>Индивидуальным предпринимателям, нотариусам, занимающимся частной практикой, адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, и другим лицам, занимающимся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой</p>
<p>В сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением работ (оказанием услуг)</p>	<p>Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера</p>
<p>В сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если расходы не могут быть подтверждены, вычет предоставляется в следующих размерах (в процентах к сумме начисленного дохода): - 20% – при создании литературных произведений (в том числе для театра, кино, эстрады и цирка), исполнении произведений литературы и искусства, создании научных трудов и разработок; - 30% – при создании художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна, создании аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов), открытии, изобретении и создании промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования); - 40% – при создании произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике, создании музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоро-вых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок (при создании других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию – 25%)</p>	<p>Налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов</p>

При отсутствии налогового агента профессиональные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога в бюджет.
Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегами адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13% за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой

сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего

Таблица 7. Ставки НДФЛ

Размер ставки	Вид дохода
35%	<p>Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части, превышающей 4 000 руб.</p> <p>Процентные доходы по вкладам в банках в части, превышающей сумму процентов, рассчитанную исходя из увеличенной на 5 процентных пунктов ставки рефинансирования ЦБ РФ (для рублевых вкладов) или 9% (для вкладов в иностранной валюте)</p> <p>Суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиком заемных (кредитных) средств в части суммы процентов, превышающей 2/3 ставки рефинансирования ЦБ РФ (для заемных средств, выраженных в рублях) или 9% (для заемных средств, выраженных в иностранной валюте)</p>
30%	<p>Все доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ (за некоторыми исключениями)</p> <p>Доходы по ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями статьи 214.6 НК РФ</p>
15%	Доходы в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ
9%	Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ
13%	<p>Все иные доходы, не перечисленные выше, а также следующие доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ:</p> <ul style="list-style-type: none"> от осуществления трудовой деятельности по найму у физических лиц на основании трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) для личных, домашних и иных подобных нужд; от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 года № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»; от осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом; от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации

учета о невозможности удержать налог и сумме налога.

Форма сообщения о невозможности удержать налог и сумме налога и порядок его представления в налоговый орган утверждена приказом ФНС России от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611 с учетом последующих изменений.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, – для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего

за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, – для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Налоговые агенты должны вести учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных

и удержанных налогов в регистрах налогового учета (ст. 230 НК РФ). Формы регистров налогового учета разрабатываются налоговым агентом самостоятельно.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах начисленных, удержанных и перечисленных за этот налоговый период налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, которые утверждены приказом ФНС России от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611 с учетом последующих изменений (форма 2-НДФЛ).

По заявлениям физических лиц налоговые агенты выдают физическим лицам по их заявлениям справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога по форме 2-НДФЛ.

Особенности исчисления сумм налога отдельными категориями физических лиц

Исчисление и уплату налога в соответствии со статьей 227 НК РФ производят следующие налогоплательщики:

- физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;
- по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, – по суммам доходов, полученных от такой деятельности.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

В случае появления в течение года у налогоплательщиков указанных доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой, налогоплательщики обязаны представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от указанной деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов.

Исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 и 221 НК РФ.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

- за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по наступившим срокам уплаты.

Налогоплательщики обязаны представить налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, и не позднее 15 июля уплатить налог.

Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее пяти дней с момента получения новой налоговой декларации.

Особенности исчисления налога в отношении отдельных видов доходов

Исчисление и уплату налога производят самостоятельно и декларируют свои

Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

Налогоплательщики вправе не указывать в налоговой декларации доходы, не подлежащие налогообложению.

доходы физические лица, получающие следующие виды доходов:

- вознаграждения от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;
- суммы, полученные от продажи имущества и имущественных прав, за исключением случаев, когда проданное имущество или имущественные права принадлежали физическому лицу более трех лет (п. 17.1 ст. 217 НК РФ);
- доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, подлежащие налогообложению в России;
- выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов);
- другие доходы, по которым налог не был удержан налоговым агентом.

Налоговая декларация

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками, указанными в статьях 227, 227.1 и 228 НК РФ, не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено статьей 227.1 НК РФ.

Лица, на которых не возложена обязанность представлять налоговую декларацию, вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства.

В случае прекращения деятельности индивидуальными предпринимателями и иными лицами, занятыми частной практикой, до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом деятельности, доходы от которой подлежат налогообложению в соответствии со статьями 227 и 228 НК РФ, и выезде его за пределы территории Российской Федерации налоговая декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории

Российской Федерации, должна быть представлена им не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории Российской Федерации.

Уплата налога, доначисленного по налоговым декларациям, порядок представления которых определен настоящим пунктом, производится не позднее чем через 15 календарных дней с момента подачи такой декларации.

В соответствии с пунктом 8 статьи 229 НК РФ физические лица указывают в налоговых декларациях все полученные ими в налоговом периоде доходы, если иное не предусмотрено указанным пунктом, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Налогоплательщики вправе не указывать в налоговой декларации доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии со статьей 217 НК РФ, а также доходы, при получении которых налог полностью удержан налоговыми агентами, если это не препятствует получению налогоплательщиком налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 НК РФ.

Порядок взыскания и возврата налога. Устранение двойного налогообложения

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу в порядке, предусмотренном статьей 45 НК РФ.

Излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога производится налоговым агентом за счет общих сумм этого налога, подлежащих перечислению в бюджет.

Срок для возврата – три месяца со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления налогоплательщика.

При нарушении этого срока налоговым агентом начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Возврат налогоплательщику излишне удержанных сумм налога производится налоговым агентом в безналичной форме путем перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в банке, указанный в его заявлении.

Если суммы налога, подлежащей перечислению налоговым агентом в бюджет, недостаточно для осуществления возврата, налоговый агент в течение 10 дней со дня подачи ему налогоплательщиком соответствующего заявления направляет в налоговый орган по месту своего учета заявление на возврат налоговому агенту излишне удержанной им суммы налога.

Возврат налоговому агенту перечисленной в бюджет суммы налога осуществляется налоговым органом в порядке, установленном статьей 78 НК РФ.

Вместе с заявлением на возврат налоговый агент представляет в налоговый орган выписку из регистра налогового учета за соответствующий налоговый период и документы, подтверждающие излишнее удержание и перечисление суммы налога.

До осуществления возврата из бюджетной системы Российской Федерации налоговому агенту излишне удержанной и перечисленной суммы налога налоговый агент вправе осуществить возврат такой суммы налога за счет собственных средств.

При отсутствии налогового агента налогоплательщик вправе подать заявление в налоговый орган о возврате излишне удержанной с него и перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации ранее налоговым агентом суммы налога одновременно с представлением налоговой декларации по окончании налогового периода.

Возврат суммы налога налогоплательщику в связи с перерасчетом по итогу налогового периода в соответствии с приобретенным им статусом налогового резидента Российской

Федерации производится налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента Российской Федерации в этом налоговом периоде, в порядке, установленном статьей 78 НК РФ (о возможности пересчета налога налоговым агентом см. письма Минфина России от 15.04.2014 № 03-04-06/17166; от 03.11.2013 № 03-04-05/41061).

В соответствии со статьей 232 НК РФ, фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом Российской Федерации, за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами Российской Федерации, не засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если иное не предусмотрено соответствующим договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения.

Для освобождения от уплаты налога, проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговые органы:

- официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения;
- документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, проведения зачета, налоговых вычетов или привилегий.

Возврат налоговому агенту перечисленной в бюджет суммы налога осуществляется налоговым органом.

Обзор арбитражной практики по применению главы 23 НК РФ

Номер и дата судебного акта	Существо дела и решение
<p>Определение Конституционного суда РФ от 16.07.2013 № 1178-О</p>	<p>Налогоплательщик оспорил конституционность, в частности, статьи 212 НК РФ, которая устанавливает особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды. По его мнению, эти положения являются неопределенными, позволяя неправомерно взимать НДФЛ с суммы предусмотренных договором процентов за пользование кредитом, а также суммы неустойки в том случае, если кредитор отказался от взыскания с должника сумм процентов и неустойки.</p> <p>Конституционный суд РФ отказал в принятии жалобы гражданину. Оспариваемые законоположения, рассматриваемые во взаимосвязи с иными положениями Налогового кодекса РФ, будучи направленными на создание надлежащей нормативной основы для исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налога (в данном случае – налога на доходы физических лиц), сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права заявителя</p>
<p>Определение Конституционного суда РФ от 16.07.2013 №1060-О</p>	<p>Гражданин при выходе из ООО получил в счет своей доли денежные средства, иное имущество и акции. С этого дохода налоговый агент начислил НДФЛ, который был удержан частично.</p> <p>Пунктом 13 статьи 214.1 НК РФ предусмотрено, что в случае приобретения налогоплательщиком в собственность (в том числе получения на безвозмездной основе или с частичной оплатой, а также в порядке дарения или наследования) ценных бумаг при налогообложении доходов по операциям реализации (погашения) ценных бумаг в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при приобретении (получении) данных ценных бумаг, и сумма налога, уплаченного налогоплательщиком.</p> <p>В связи с тем, что у гражданина налог при приобретении ценных бумаг, полученных в оплату доли при выходе из ООО налоговым агентом был удержан частично, то налоговым органом и расход на приобретение реализованных ценных бумаг был принят в части, с которой налог был удержан.</p>
<p>Определение Конституционного суда РФ от 16.07.2013 № 1220-О</p>	<p>Отсутствие в статье 220 НК РФ перечня конкретных расходов, связанных с приобретением квартиры, которые могут быть учтены налогоплательщиками при определении размера налоговой базы, нельзя рассматривать как ограничение конституционных прав</p>
<p>Постановления Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 № 14376/12 и № 13510/12</p>	<p>При отсутствии доказательств, подтверждающих расходование подотчетных денежных средств, полученных директором общества, а также доказательств, подтверждающих оприходование обществом товарно-материальных ценностей в установленном порядке, согласно статье 210 НК РФ указанные денежные средства являются доходом директора (подотчетного лица) и подлежат включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц</p>
<p>Определения Конституционного суда РФ от 24.01.2013 № 97-О и № 96-О</p>	<p>Согласно пункту 11 статьи 220 НК РФ, повторное предоставление имущественных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 3 и 4 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не допускается.</p> <p>Это предписание, не позволяющее применять имущественный налоговый вычет при неоднократном приобретении жилья, относится ко всем налогоплательщикам, которые самостоятельно решают, когда им использовать право на вычет, что, принимая во внимание его льготный характер, нельзя считать нарушением конституционных прав налогоплательщика. (С 1 января 2014 года неиспользованная сумма предельного вычета может быть предоставлена по другому объекту)</p>

Номер и дата судебного акта	Существо дела и решение
Определение Конституционного суда РФ от 24.01.2013 № 22-0	Решая задачи по стимулированию граждан к улучшению своих жилищных условий, федеральный законодатель вместе с тем предусмотрел случаи, когда право на имущественный налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц не применяется. К их числу отнесены случаи, когда улучшение жилищных условий налогоплательщика произведено за счет средств федерального бюджета (абз. 26 подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ)
Определение Конституционного суда РФ от 14.05.2013 № 689-0	Заявительница считает, что отказ в предоставлении ей социального налогового вычета в сумме расходов на обучение внука нарушает ее конституционные права. В принятии жалобы было отказано, так как бабушка не поименована в статье 219 НК РФ в числе лиц, которым предоставляется вычет
Постановление Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 № 13986/12	При использовании клиентами банка права пользоваться услугами бизнес-салона в аэропортах без дополнительной оплаты при условии, что клиенты банка поддерживают определенный остаток на счете в этом банке у клиентов не возникает доход в натуральной форме
Постановление Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 № 7423/12	При возврате физическим лицам-займодавцам займа, выраженного в условных единицах, в связи с ростом курса возвращаемая сумма была значительно выше суммы, переданной в заем. Налоговая инспекция посчитала это превышение доходом физических лиц. Президиум ВАС РФ установил, что при возврате заемщиком суммы займа, выраженной в иностранной валюте, с пересчетом в рубли на дату возврата у займодавцев – физических лиц не возникает экономической выгоды, поскольку фактически заемщик возвращает установленную в договоре сумму займа
Постановление Президиума ВАС РФ от 11.09.2012 № 4357/12	Налоговый орган доначислил НДФЛ, не признав командировочными расходами выплаты работнику суммы компенсации расходов, связанных с однодневной командировкой. Президиум ВАС РФ удовлетворил жалобу общества, поскольку выплаченные обществом суммы не являются суточными в силу определения, однако, исходя из их экономического содержания, могут быть признаны возмещением иных расходов, связанных со служебной командировкой, произведенных с разрешения работодателя, в связи с чем не являются доходом (экономической выгодой) работника
Постановление Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 № 11709/11	НДФЛ при выплате работнику отпускных нужно перечислить в бюджет не по окончании месяца, а в момент осуществления выплаты работнику
Постановление Президиума ВАС РФ от 01.11.2011 № 6341/11	Заявление о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления НДФЛ, начисления пеней, привлечения к ответственности по пункту 1 статьи 123 НК РФ удовлетворено, так как одновременные пособия, выплаченные обществом работникам, получившим повреждение здоровья вследствие несчастного случая на производстве или профессионального заболевания, являются компенсационными выплатами и не подлежат налогообложению
Постановление Президиума ВАС РФ от 13.10.2011 № 6603/11	Заявление о признании недействительным решения налогового органа об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения удовлетворено правомерно, так как предпринимателем правомерно определялась налоговая база путем сложения доходов от предпринимательской деятельности и иных видов доходов, облагаемых по ставке 13%, а полученная общая сумма была уменьшена на сумму социального и профессионального налоговых вычетов

УДК 336.01

К дискуссии о новых моделях корпоративной отчетности

To discussion about new models of the corporate reporting

Валерий Викторович Ковалев, Санкт-Петербургский государственный университет, Россия, Санкт-Петербург

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита экономического факультета СПбГУ, заслуженный деятель науки РФ, член Президентского совета ИПБ России

Valery V. Kovalev, St Petersburg State University, Russia, Sent-Petersburg Full Doctor (Economics), Professor, Head of the Department of Statistics, Accounting and Auditing, Faculty of Economics

e-mail: vk48@list.ru

191123, Санкт-Петербург, ул. Чайковского, д. 62 (Экономический факультет СПбГУ, кафедра статистики, учета и аудита). Тел. +7 (921) 769-92-09.

62, Tchaikovskogo str., St Petersburg, Russia, 191123 (Faculty of Economics of the St Petersburg State University). Phone +7 (921) 769-92-09.

В статье рассмотрены проблемные вопросы развития моделей публичной отчетности, связанные с необходимостью повышения эффективности ее информационно-коммуникативной и прогностической функций. Приведены некоторые результаты исследований западных ученых и практиков в этом направлении. В статье использованы материалы дискуссии на международном форуме по отчетности бизнеса и экономическому развитию.

In article problem questions of development of models of the public reporting, that are connected with the necessity to increase the efficiency of its informative, communicative and predictive functions are considered. Some results of researches of the Western scientists and practitioners are presented as well. In article discussion materials at the international forum devoted to the reporting of business and economic development are used.

Ключевые слова: корпоративная отчетность; функции учета; стандарты финансовой отчетности; бухгалтерское профессиональное образование; профессиональные бухгалтерские институты.

Key words: corporate reporting; functions of accounting; financial reporting standards; accounting professional education; professional accounting institutions.

Функции бухгалтерского учета

Информационное обеспечение предпринимательской деятельности субъектов хозяйствования довольно обширно, однако именно данные бухгалтерского учета, без сомнения, составляют его сущностное ядро. Как известно, бухгалтерский учет выполняет две основные функции:

- (а) контрольно-аналитическую;
- (б) информационно-коммуникативную.

Первая функция выстраивается в основном с позиции интересов управленческого персонала,

вторая – с позиции интересов сторонних лиц (прежде всего, фактических и потенциальных инвесторов – собственников фирмы (то есть учредителей и участников) и ее лендеров (то есть долгосрочных кредиторов)). Еще в XIX веке четкого различия между упомянутыми функциями не проводилось. Причина проста – типовая фирма была не большой по размеру, ее собственником и топ-менеджером обычно был один и тот же человек (семья).

Именно поэтому можно говорить о доминанте (в то время) контрольной функции учета. Коммуникативный аспект, понимаемый как

необходимость и желательность предоставления широкому кругу бизнес-сообщества релевантной информации об имущественном и финансовом потенциалах фирмы и эффективности ее работы с целью в основном расширения масштабов деятельности за счет привлечения внешних источников финансирования, практически не был актуальным.

С течением лет ситуация сменилась на диаметрально противоположную, что и было четко зафиксировано во второй половине XX века. Доминантность коммуникативной функции учета предопределилась двумя основными причинами: во-первых, усилением значимости рынков вообще и финансовых, в частности (и прежде всего рынков капитала) и, во-вторых, резким укрупнением системообразующих бизнес-единиц в национальных экономиках с одновременным и вполне объяснимым установлением ведущей роли корпоративной формы организации бизнеса.

Упомянутыми причинами обуславливалось и постепенное совершенствование структуры бухгалтерии, выразившееся в формировании двух взаимосвязанных ее подразделов – финансового и управленческого учетов. Напомним, что поначалу бухгалтерский учет был по сути управленческим.

Финансовый учет стал пониматься как область деятельности бухгалтера, конечной целью которой стало формирование общедоступной информации, основывающейся на публично оглашаемых бухгалтерских стандартах (правилах) и обеспечивающей коммуникацию между всеми заинтересованными в конкретном хозяйствующем субъекте участниками бизнес-среды (включая органы государства). Поскольку финансовые рынки традиционно наиболее развиты в США и Великобритании, именно представители англо-американской бухгалтерской и финансовой школ и стали основными идеологами формирования, структурирования и совершенствования публичного информационного обеспечения фактических и потенциальных инвесторов.

В настоящее время тезис о доминанте информационно-коммуникативной функции бухгалтерского учета в современной бизнес-среде вряд ли можно оспаривать. Как отмечалось выше, данный тезис приложим прежде всего к корпорациям, то есть к крупным фирмам, имеющим непосредственное касательство к рынкам капитала, с помощью которых они реализуют так называемые проекты финансирования (откуда взять деньги?) и инвестирования (куда вложить деньги?).

Проекты первого типа имеют целью мобилизацию источников финансирования на долгосрочной основе (прежде всего за счет эмиссии акций и облигаций). Проекты второго типа предполагают вложение средств, они имеют многоцелевой характер, в частности, занятие новых рынков сбыта, хеджирование производственных рисков, каскадное наращивание объемов деятельности и др.

Эффективная реализация фирмой любого подобного проекта невозможна без предоставления

ею публичной информации о своем имущественном и финансовом потенциалах, финансовых результатах, планах и намерениях. Кроме того, дополнительная информация формируется в ходе проведения так называемой должной проверки (*due diligence*), сопровождающей любой значимый проект финансирования или инвестирования.

Идея приоритетной значимости информационно-коммуникативной функции бухгалтерского учета приложима, хотя и в меньшей степени, и к другим организационно-правовым формам ведения бизнеса, поскольку никакие более или менее устойчивые контрагентские связи, оформляемые финансовыми договорами, невозможны без взаимного предоставления контрагентами данных о своем финансовом положении (хотя бы на уровне годовой отчетности).

Иными словами, значимость публичной финансовой отчетности как источника достаточно объемных и достоверных данных в настоящее время в бизнес-среде является абсолютной. Именно этим обстоятельством объясняется появление и всевозрастающая роль национальных и международных стандартов ведения учета (составления финансовой отчетности), благодаря которым формируются и публично оглашаются некоторые инвариантные способы ведения учета и составления отчетности, понятные бизнес-сообществу и принимаемые им.

Системы регулирования бухгалтерского учета

В общем множестве систем регулирования учета «первую скрипку», безусловно, играют Международные стандарты финансовой отчетности (*International Financial Reporting Standards, IFRS, МСФО*) и общепринятые принципы бухгалтерского учета США (*Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP, ГААП США*). С формальных, чисто технологических позиций разработкой регулятивов (стандартов) должны заниматься специалисты в области бухгалтерского учета, однако на практике дело обстоит иначе.

Дело в том, что эти регулятивы могут быть реально востребованы тогда и только тогда, когда в этом заинтересованы основные игроки бизнес-среды (по крайней мере, это справедливо для стран с давними традициями построения и функционирования рыночной экономики). К таковым игрокам относятся государство, банковские круги, крупный бизнес.

Вот почему в разработке регулятивов обычно участвуют представители упомянутых структур. При этом ведущая роль принадлежит, как правило, тем, кто составляет отчетность, то есть представителям бухгалтерского сообщества (они являются профессионалами, знающими возможности учетной системы, и потому отчетливо представляющими себе тот объем, состав и структуру данных, которые типовая система учета может сгенерировать

в соответствии с запросами потенциальных пользователей), и тем, кто использует данные отчетности для принятия управленческих решений инвестиционно-финансового характера, то есть ключевым пользователям (к ним относятся прежде всего, представители рынков капитала и крупного бизнеса).

В структурах, ответственных за создание и внедрение стандартов (в частности, МСФО разрабатываются Советом по международным стандартам финансовой отчетности (*International Accounting Standards Board, IASB*), а ГААП США – Советом по разработке стандартов финансового учета (*Financial Accounting Standards Board, FASB*)), бухгалтеры и пользователи представлены практически в равных пропорциях. Создать набор регулятивов, который в равной степени устроил бы все заинтересованные стороны, – задача чрезвычайно трудная.

Строго говоря, вполне объяснимые противоречия в требованиях к содержанию публичной отчетности, предъявляемых теми или иными лицами, имеющими отношение к ней, вряд ли преодолимы в принципе. Но они периодически возникают и с тем или иным накалом обсуждаются в бизнес-сообществе.

В последние годы представители науки и главным образом практикующие инвесторы и менеджеры ведущих экономик Запада неоднократно поднимали вопрос о совершенствовании корпоративной отчетности, мотивируя это тем обстоятельством, что принципы, заложенные в технологию составления и представления отчетных данных, не вполне соответствуют запросам ключевых игроков бизнес-среды. Критика форматов публичной отчетности, равно как и современного бухгалтерского учета в целом с большей или меньшей интенсивностью продолжается уже не одно десятилетие (см., например [3, с. 107-124]), однако особенно она усилилась после кризиса 2008 года.

В контексте упомянутой проблемы в Москве в отеле «Интерконтиненталь» 26 мая 2014 года состоялся представительный форум по отчетности бизнеса и экономическому развитию на тему «Новые модели отчетности для бизнеса». Форум, организованный авторитетной профессиональной организацией – Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, – проводился при поддержке Министерства финансов Российской Федерации, а в его работе приняли участие представители западной и российской академической и бизнес-среды.

На форум прислали своих представителей крупнейшие российские компании (Газпром, Роснефть и др.), российские профессиональные бухгалтерские объединения (Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Российская коллегия аудиторов и др.), крупные аудиторские фирмы, ведущие отечественные университеты (МГУ, СПбГУ, ВШЭ и др.). Этим был обеспечен достаточно высокий уровень дискуссий по обсуждавшейся проблематике.

Работа форума была организована в виде трех последовательных панельных дискуссий, на каждой из которых с краткими сообщениями выступили несколько спикеров. По результатам этих выступлений в дальнейшем разворачивались дискуссии¹.

В дискуссиях, в частности, приняли участие:

- М. Ицца (Michael Izza), главный исполнительный директор ICAEW;
- Р. Ходжкинсон (Robert Hodgkinson), исполнительный директор ICAEW по вопросам стратегии и совершенствования технологий в области аудита, отчетности, корпоративных финансов, налогообложения;
- Д. Грей (David Gray), управляющий партнер «PricewaterhouseCoopers Audit» (Россия);
- Л. З. Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, профессор;
- Л.И. Хоружий, президент ИПБ России, проректор РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева;
- С.М. Шапигузов, президент одной из крупнейших отечественных аудиторских фирм («Финансовые и бухгалтерские консультанты», ФБК);
- Т.Б. Крылова, руководитель отдела развития предприятий Конференции ООН по торговле и развитию (United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD);
- В.Т. Чая, профессор МГУ им. М.В. Ломоносова;
- Т.В. Шишкова, профессор Высшей школы экономики.

Тематика и содержание выступлений и дискуссий определялись одной очевидной задачей: что нужно сделать для того, чтобы повысить востребованность публичной отчетности, имея в виду, что она является объектом интересов и приложения сил различных лиц. Прекрасно осознавая принципиальную невозможность решения этой задачи в рамках одного форума, сколь бы представительным он ни был, его участники, тем не менее, попытались идентифицировать ряд ключевых моментов, способствующих продвижению по пути ее решения:

- 1) что нужно бизнесу (идея: первичны не желания профессии, но запросы бизнеса);
- 2) какова должна быть роль регулятора учета;
- 3) какова должна быть роль профессии;
- 4) какие риски существуют в ходе реформирования отчетности;
- 5) какова роль образовательных программ в формировании класса профессиональных пользователей.

Было высказано общее мнение о том, что складывающиеся мировые тенденции в области учета и публичной информации с очевидностью указывают на востребованность не только и не столько финансовой, сколько социальноориентированной

¹ Краткий анализ выступлений и дискуссий на форуме представлен в работе [2].

отчетности². Такая отчетность помимо очевидного предоставления информации финансово-аналитического характера потенциально должна в частности:

- а) обеспечивать возможность качественного ретроспективного анализа;
- б) характеризовать влияние деятельности фирмы на окружающую среду;
- в) способствовать идентификации точек и драйверов роста;
- г) выполнять функцию информационного помощника в выборе направлений развития бизнеса;
- д) предоставлять определенную информацию о возможных рисках.

Субъекты публичной финансовой отчетности

Регулирование процесса учета и формирования отчетности означает задание положений и правил, обеспечивающих производство продукта, востребованного пользователем. В истории бухгалтерии предостаточно примеров, когда игнорирование интересов пользователей приводило к невостребованности продукта.

Упомянем, в частности, о двух наиболее ярких примерах:

- а) начало деятельности Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета (*International Accounting Standards Committee, IASC*), когда востребованность стандартов была достаточно низкой;
- б) проблема потери релевантности данных управленческого учета (см.: [9]).

Именно поэтому, оценивая драйверы рисков в подготовке, представлении и использовании публичной финансовой отчетности, нужно рассматривать проблему комплексно, а именно, с позиции четырех субъектов, имеющих очевидное отношение к ней:

- 1) бухгалтеры (то есть профессия);
- 2) пользователи;
- 3) регулятор;
- 4) система подготовки кадров.

Неучет интересов и возможностей хотя бы одного из этих субъектов приводит к неэффективности усилий по формированию новой отчетности, к потере сил и времени, к появлению и (или) росту специфических рисков. Проблема формирования востребованной и полезной отчетности многогранна прежде всего ввиду наличия противоречий в интересах представителей упомянутых выше групп.

В частности, можно готовить отчетность в сотни страниц, представлять данные в различных аналитических разрезах, сопровождать их расшифровками и пояснительными примечаниями, однако если этот информационный массив не востребован пользователем, то все усилия будут напрасными и не дадут нужного эффекта. Рассмотрим возможности соприкосновения их интересов.

Бухгалтеры

Как отмечалось выше, в последние десятилетия происходит очевидная переоценка функционального предназначения бухгалтерского учета. Меняются требования к учету, его содержание: коммуникативная функция учета становится доминирующе важной по сравнению с функцией контроля, имеет место уход от предписательности в вариативность (например, выбор методов, оценок, учет риска и др.), делается акцент на профессионализм и инициативность, отмечается несомненное взаимопроникновение учета и финансов.

Коммуникативность означает в том числе и востребованность данных, их привлекательность для потенциальных пользователей. Роль бухгалтера в решении этой задачи очевидна: он имеет в своем распоряжении огромный массив данных, какую-то часть из которых он делает общедоступной.

Бухгалтеры могут многое (в отношении объемов демонстрируемых ими данных), но их возможности естественным образом ограничены необходимостью следования идее конфиденциальности.

Иными словами, нужно найти такой вариант (по составу, объему и представлению данных), когда привлекательность данных находилась бы в гармонии с конфиденциальностью. Привлекательность предполагает объемность и аналитичность публичных данных, тогда как конфиденциальность – ровно обратное.

В значительной степени привлекательность и востребованность данных могут быть достигнуты за счет повышения их аналитичности. К сожалению, именно в этом аспекте видится главная проблема, характерная современной российской бухгалтерской практике, – аналитические разрезы, во-первых, представляются в инициативном порядке (к чему российские бухгалтеры не приучены), и, во-вторых, они могут и должны включать различные оценки (например, по справедливой стоимости) и модели, что предполагает овладение бухгалтером основами анализа и финансового менеджмента.

Пользователи

Бухгалтеры составляют отчетность не ради демонстрации своих, в известном смысле, безграничных возможностей в отношении объемов потенциально раскрываемых данных. Они вынуждены не только учитывать ограничения со стороны топ-менеджеров, но и ориентироваться на запросы пользователей.

Уместно в этой связи привести шутку известного французского математика и философа Ж. Пуанкаре

²Работа в отношении расширения функциональных возможностей и предназначения бухгалтерской отчетности, имеющей, на первый взгляд, сугубо финансово-технический характер, ведется на Западе не одно десятилетие. Уже в 80-х годах XX века крупные европейские компании включали в состав годового отчета социально-ориентированную информацию о вкладе компании в улучшение благосостояния экономики, в частности, в виде отчета о добавленной стоимости (см.: [6, с. 52-62]). Важно отметить, что предоставление подобной информации не регламентируется стандартами, то есть осуществляется фирмой на добровольной основе.

(*Jule Poincare*, 1854-1912): «Портные могут кроить костюмы, как им заблагорассудится; но они, конечно, стараются скроить их так, чтобы они были впору заказчикам» [Цит.: 8, с. 18]. Сразу же возникает вопрос: от кого должна исходить инициатива в формировании требований к публичной отчетности?

Считается, что в ведущих странах Запада эти требования формируются совместно бухгалтерами и пользователями (так обстоит дело, в частности, в отношении МСФО и ГААП США). К сожалению, в России ситуация такова, что основную роль традиционно играет государство (в лице Минфина России).

Сформировавшаяся еще в советское время пассивность пользователей в отношении участия в формулировании требований, предъявляемых к публичным финансовым данным, отмечается всеми участниками бизнес-среды. Упомянутая пассивность в немалой степени объясняется и доминирующим, к сожалению, негативным отношением к учету со стороны небухгалтеров (прежде всего имеется в виду менеджерский корпус).

Думается, что подобное отношение прививается, хотя и в неявном виде, еще на студенческой скамье (в общем-то это не является чем-то неожиданным – профессия бухгалтера никогда не входила в топы наиболее востребованных среди молодежи специальностей). Не случайно в предпринимательской среде уже давно бытует мнение о том, что единственными реальными пользователями отчетности являются представители налоговой службы (строго говоря, если под пользователями отчетности понимать лиц, опирающихся на данные учета при принятии управленческих решений, то налоговики, осуществляющие по роду своей деятельности контрольные функции, реальными пользователями, по сути, не являются).

В принципе, пользователи хотели бы видеть в отчетности как можно больше информативных данных, причем в устраивающих их оценках и представлении. Пользователи различны, их запросы множественны и разнообразны, а потому возникают проблемы, во-первых, нахождения компромисса и, во-вторых, идентификации неких инвариантных информационно-аналитических разрезов, которые удовлетворяли бы запросы достаточно большой аудитории пользователей.

Безусловно, и это отмечалось на форуме (в том числе и в выступлении проф. Л.З. Шнейдмана), решение упомянутых проблем возможно прежде всего за счет активизации работы профессиональных институтов и ассоциаций (в частности, ИПБ России, аудиторских сообществ, ассоциаций и институтов финансово-аналитического профиля и др.). Представляется, что ИПБ России мог бы организовать опрос представителей упомянутых ассоциаций, юридических и физических

лиц на предмет совершенствования публичных отчетов фирм.

Регулятор

Системе регулирования учета и отчетности свойственна национальная специфика. Известны несколько моделей, различающихся, в частности, степенью участия государства в этом процессе.

Согласно российскому законодательству, общее методологическое руководство бухгалтерским учетом возлагается на правительственные органы. К сожалению, роль профессиональных институтов пока эфемерна.

Что касается регулятора учета и отчетности в России, то здесь можно говорить о трех проблемах:

- во-первых, Минфин России должен определиться в своих взаимоотношениях с представителями профессии (множественность профессиональных организаций, их относительная незначительность в плане финансовых и интеллектуальных возможностей влияния на процессы разработки регулятивов, отсутствие стимулов к консолидации сообщества) и реально подключить их к регулированию учета и отчетности;
- во-вторых, регулятор должен, наконец, определиться с выбором подхода к формированию стандартов: ориентация на принципы (британский подход) или на правила (американский подход) (подробнее о сути и различиях в подходах см.: [4, с. 288]);
- в-третьих, давно назрела потребность в разработке и реализации проекта по четкой идентификации различий между российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО и срокам и мероприятиям по их нивелированию.

Уместно упомянуть об имеющемся опыте ведущих стран. В начале девяностых годов прошлого столетия американские специалисты озаботились идентификацией различий между двумя наиболее влиятельными в мире системами учетного регулирования – международными стандартами финансовой отчетности (*International Financial Reporting Standards, IFRS*, МСФО) и общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (*Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP*, ГААП США).

В 1996 году был опубликован подробный отчет о наиболее существенных различиях в регулятивах, в котором было идентифицировано 255 различий (см.: [11]). В 2002 году *FASB* и *IASB* заключили меморандум о взаимопонимании, известный как Норволкское соглашение (*Norwalk Agreement*), которым было принято решение о реализации проекта конвергенции учетных регулятивов, предполагающего нивелирование

ключевых различий (в Норволке находится штаб-квартира *FASB*).

Проект конвергенции еще не закончен, вместе с тем все стороны отмечают значительный прогресс в его реализации. Свидетельством тому является то обстоятельство, что Комиссия по ценным бумагам и биржам США (*the US Securities and Exchange Commission, SEC*) в 2007 году разрешила иностранным компаниям, котирующимся ценные бумаги на американских фондовых биржах, не приводить свою отчетность в соответствии с *US GAAP*, если эта отчетность составлена в соответствии с *IFRS*.

Фактически предполагается, что по завершении проекта будет сформирован так называемый Глобальный ГААП (*the Global GAAP*), на который будут, по сути, вынуждены ориентироваться другие страны. Именно поэтому проект конвергенции получил общемировое признание – в 2008 году лидеры «большой двадцатки» (G20) высказались за удвоение усилий в области гармонизации систем и моделей бухгалтерского учета и за распространение проекта на другие экономики. Подробнее о проекте см.: [3, 2004].

Система подготовки кадров

Как отмечалось выше, исключительно актуальна (особенно в России) проблема формирования широкого класса интеллигентных, профессионально подготовленных пользователей (по сути, сейчас в стране реальными пользователями отчетности являются лишь представители налоговых органов), привитие в широкой бизнес-среде уважения к бухгалтерскому учету, обучение менеджеров, инвесторов, финансистов навыкам культуры пользования публичными финансовыми данными.

Национальная специфичность данной проблемы проявляется и в том, что в России, как вероятно, ни в одной экономически развитой стране, бизнес ведется в условиях, которые можно выразить сентенцией: «никто никому не верит»³. Безусловно, создание доверительной среды в немалой степени зависит от уровня подготовленности основных участников бизнес-отношений. И здесь речь должна идти как об общем, так и профессиональном образовании.

На первый взгляд, роль высшей школы в выборе подходов к формированию новых моделей отчетности не представляется важной. Однако это далеко не так. Дело в том, что, как указывалось выше, любой продукт, в том числе и новая отчетность, может найти применение лишь в том случае, если он востребован пользователем.

В приложении к публичной отчетности к такому относятся прежде всего представители бизнес-среды: инвесторы, менеджеры, финансисты, экономисты и др. Отсюда и следует очевидный вывод о том, что именно в экономических программах высшей школы должен закладываться фундамент

знаний будущих интеллигентных пользователей и бухгалтеров.

Между тем, в связи с переходом к двухуровневой системе образования {бакалавр – магистр}, ситуация только ухудшилась, причем как в общецелевом предназначении программ (активно продавливается тренд на усиление роли макро- и микроэкономики и эконометрики и ползучее выдавливание из программ блока учетно-аналитических и финансовых дисциплин), так и в содержательном наполнении программ определенных профилей (кафедральная и профильная «местечковость» не способствует формированию блока дисциплин, реально востребуемых студентами (слушателями) и практикой, и, по сути, ограничивает свободу выбора студентов⁴).

Отчасти этим объясняется прозвучавший на Петербургском международном экономическом форуме (май 2014 года) тезис о том, что при всем обилии выпуска экономистов в бизнес-среде ощущается очевидная нехватка специалистов.

Наконец, весьма любопытным видится опыт взаимодействия британских университетов и профессиональных институтов: например, все университеты Шотландии представляют свои учебные программы и контрольно-измерительные материалы в области учета профессионалам – Институту присяжных бухгалтеров Шотландии (*Institute of Chartered Accountants of*

³ Причины этого многообразны. Упомянем лишь о роли компаний, представляющих публичные отчеты. К сожалению, доля российских компаний, искажающих отчетность, довольно велика: по данным Института экономики переходного периода, который ежегодно опрашивает менеджеров 710 предприятий, она составляет около 25% (см.: Ведомости. 2008. 19 июня. С. А01). Скорее всего, приведенная оценка является весьма оптимистичной, то есть заниженной. Данная проблема не является чисто российской – не случайно в западной практике существует понятие «креативный учет», понимаемый как совокупность операций учетного характера, имеющих целью представление имущественного и финансового положения фирмы в желаемом или целесообразном ракурсе, причем подобное приукрашивание не обязательно находится в рамках действующих регулятивов (вспомним, что в дореволюционном российском учете подобные процедуры назывались вуальированием баланса). Весьма образно о креативном учете именно в таком понимании высказался британский ученый И. Гриффитс (*I. Griffiths*): «Все компании... совершают махинации с прибылью. ... Всякий стоящий бухгалтер подтвердит, что это не голословное заявление» (цит. по: [5, с. 457]).

⁴ Любопытную информацию озвучил на Петербургском международном экономическом форуме, проходившем в Санкт-Петербурге в мае 2014 года, В.А. Садовничий, ректор МГУ им. М.В. Ломоносова. По инициативе студентов в университете была объявлена возможность любому студенту записаться на занятия по дисциплинам, не только не предусмотренным учебным планом, но и, более того, предлагаемым другими факультетами. То есть студент в дополнение к основной программе мог выбрать те дисциплины, которые ему представляются наиболее полезными с позиции его возможной будущей работы и востребованности на рынке. В первый же день записалось более 17 000 студентов. Опыт работы бизнес-школы кафедры теории кредита и финансового менеджмента экономического факультета СПбГУ также свидетельствует о том, что число студентов неэкономических факультетов, которые хотели бы прослушать экономические прикладные дисциплины, весьма велико.

Scotland, ICAS) для неформального согласования. Этим в определенной степени достигается соответствие уровня подготовки бакалавров и магистров реальным запросам бизнес-среды.

Что касается профессионального бухгалтерского образования, то здесь прежде всего следует упомянуть о постепенно усиливающейся роли сертификационных программ, предлагаемых Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России и формируемых в соответствии с международными профессиональными образовательными стандартами, задаваемыми Международной федерацией бухгалтеров (*International Federation of Accountants, IFAC*) (подробнее см.: [4, с. 360-362]).

Размышления по итогам форума

Обзор материалов форума позволяет сделать ряд выводов, имеющих теоретическое, исследовательское и организационное значение.

1. Состоявшиеся дискуссии в очередной раз подчеркнули недостаточность динамики исследований в области теории бухгалтерского учета. Вспомним, что исходным пунктом в формулировании концептуальных основ учета является идентификация интересов лиц, имеющих отношение к бизнесу и заинтересованных в основном продукте бухгалтерии – публичной отчетности как наиболее информативной и приемлемо достоверной исходной базе для принятия управленческих решений.

Сама по себе идентификация круга заинтересованных лиц не представляет труда, но вот учет их специфических интересов и обеспечение конгруэнтности целевых установок в условиях постоянно меняющейся экономико-правовой среды представляет собой гораздо более сложную задачу. Именно поэтому среди западных ученых в последние десятилетия с меньшей или большей активностью обсуждается вопрос о необходимости формирования новой учетной парадигмы (см.: [2]).

2. Частью проблематики, связанной с формированием новой парадигмы, является вопрос о новых моделях отчетных данных для бизнеса. Обзор исследований западных специалистов, выполненный специальной исследовательской группой *ICAEW*, позволил идентифицировать несколько предложений, получивших определенный резонанс у научной общественности и в бизнес-среде. В их числе:

- система сбалансированных показателей (идея Р. Каплана и Д. Нортон, впервые представленная ими в 1992 году; см.: [10]);
- система ключевых индикаторов деятельности (основная идея заключается в формировании некоторой группы показателей, состоящей из трех блоков, характеризующих соответственно: а) результат деятельности фирмы (блок формируется с позиции прежде всего интересов

ключевых стейкхолдеров и иногда именуется как *key results indicators*), б) собственно деятельность фирмы (ключевые индикаторы, позволяющие топ-менеджерам контролировать критически важные моменты деятельности фирмы, нередко показатели блока именуется как *key performance indicators*), в) внутрифирменную деятельность (блок ориентирован на линейных менеджеров среднего уровня как руководителей отдельных центров ответственности, именуется как *performance indicators*); подробнее см.: [7];

- разработки Американского института сертифицированных публичных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*), известные как «Отчет Дженкинса». Были впервые представлены в 1994 году, основная идея заключается в том, что финансовые показатели представляют собой лишь часть возможных публичных данных, а потому нужно говорить не о финансовой, но о бизнес-отчетности, в которой существенную роль играют нефинансовые показатели;
- исследования английских ученых из Королевского общества стимулирования ремесел, производства и торговли (*the Royal Society for the Encouragement of Arts, Manufactures & Commerce*) (1995), обосновывающие нарастание значимости нематериальных факторов в генерировании дополнительной ценности для акционеров и, следовательно, в необходимости их идентификации в аналитических разделах отчета. Отчет должен готовиться в различных вариантах и представлениях, в частности, публичная отчетность должна быть ориентирована не только на акционеров, но прежде всего на стейкхолдеров;
- разработки специалистов *ICAS* (1999 год), акцентирующих внимание на современных информационных технологиях, благодаря чему возможно как существенное сокращение временного лага между подготовкой отчетности и ее представлением заинтересованным лицам, так и расширение объема предоставляемых данных;
- предложения специалистов *ICAEW* (1999) о том, что отчетность должна быть в большей степени ориентирована в будущее, а потому в ней нужно демонстрировать данные о стратегии компании и драйверах формирования ценности для акционеров;
- предложения американских аудиторов из фирмы «Arthur Andersen» Р. Болтона (*Richard E. Boulton*), Б. Либерта (*Barry D. Libert*) и С. Сеймека (*Steve D. Samek*) (2000) о необходимости раскрытия аналитических данных о текущей ценности активов, включая нематериальные активы, не отражаемые в отчетности. Отчетность не следует составлять ориентируясь лишь на требования регулятивов,

она должна отражать динамику генерируемой ценности;

- разработки специалистов американской некоммерческой организации «Global Reporting Initiative™» (2000), обосновывающие необходимость представления в отчетности не только данных финансово-экономического характера, но и сведений о социальной направленности бизнеса и вкладе в сохранение окружающей среды как факторах обеспечения устойчивости роста экономики;
- исследования специалистов из американского Института Брукинса (Brookings Institution) (2001), согласно которым экономический рост не может характеризоваться только наращиванием вложений в материальные активы – гораздо важнее инвестиции в интеллектуальные, институциональные, организационные и репутационные активы; именно этот аспект должен находить отражение в отчетности.

3. Примечательной тенденцией последних 10-15 лет является неявное объявление крупными фирмами новой политики в отношении основных пользователей отчетности и в связи с этим изменение целевого предназначения отчетности. Ранее безусловный приоритет отдавался задаче удовлетворения информационных запросов собственников фирмы путем акцентирования их внимания на индикаторах оценки прибыльности и отдачи на вложенный капитал.

Ныне считается, что отчетность должна:

- во-первых, ориентироваться на стейкхолдеров, то есть всех лиц, имеющих отношение к фирме;
- во-вторых, демонстрировать устойчивость бизнеса в пространственно-временном аспекте;
- в-третьих, отражать позитивную динамику ценности фирмы и соответствующих драйверов роста этой ценности;
- в-четвертых, не замыкаться на финансовых показателях, а иметь социально-экономическое наполнение.

4. Большинство предложений ориентирует фирмы на большую прозрачность публичных данных, их спецификацию под конкретных пользователей, нацеленность на современные информационные технологии формирования, представления и использования данных, раскрытие различных аспектов деятельности фирмы, включая ее вклад в устойчивый рост экономики. Это в свою очередь с очевидностью подразумевает как оправданную инициативность производителей отчетности, так и надлежащий уровень профессиональной подготовки пользователей.

5. По мнению специалистов ICAEW, которое было четко представлено на форуме, речь не идет о безальтернативном выборе той или иной

модели отчетности, поскольку оптимальной модели не существует в принципе. Более того, дать какое-то более или менее строгое формализованное описание подобной модели вряд ли возможно.

Многие вопросы, касающиеся объемов отчетности, используемых оценок, структуры, содержания и аналитичности публичных данных, однозначно не могут быть решены. А потому ключевым является тезис о том, что существующая модель учета и отчетности должна постоянно развиваться и подстраиваться под запросы заинтересованных лиц.

Суть тезиса очевидна: публичная отчетность (точнее, отчет) должна формироваться, структурироваться и наполняться не по каким-то жестким предписаниям регулятора (например, в виде таблиц, как это было в нашей стране в советское время), но путем нахождения компромисса в требованиях, желаниях и возможностях всех заинтересованных лиц бизнес-среды, что возможно только при достижении определенного уровня их инициативности и профессиональной подготовки.

Отсюда с очевидностью следует, что по мере совершенствования рыночной культуры (особенно это касается нашей страны) роль профессионального образования (в частности, в отношении востребованности сертификационных программ, предлагаемых ИПБ России) должна с неизбежностью нарастать.

6. Основные направления дальнейших исследований и дискуссий организаторы форума видят в следующем:

- а) проблемы оценки, учета и представления нематериальных активов (в том числе не отражаемых в системе учета);
- б) конструктивность (деструктивность) роли оценок по справедливой стоимости в формировании кризисных явлений в экономике;
- в) проблема сбалансированности в публичной отчетности данных финансовой и нефинансовой природы;
- г) отражение драйверов роста ценности фирмы в публичной отчетности;
- д) исследования в отношении выявления новых факторов и причин постоянного совершенствования модели публичной отчетности;
- е) проблема сбалансированности вынужденности (то есть следование предписаниям регуляторов) и добровольности (то есть инициатива составителей, обусловленная, в частности, требованиями финансовых рынков и окружающей бизнес-среды) в формировании отчетности;
- ж) риски бизнеса и модель отчетности;
- з) проблема наполняемости отчетности (объем демонстрируемых данных, оценки и др.);
- и) место публичной отчетности в информационном обеспечении бизнес-среды и рынков.



7. Уместно, наконец, обратить внимание читателя на культуру и динамизм проведения форума – в частности, на отсутствие затянутых докладов, ориентацию на панельные

выступления и поощрение дискуссий. Как показывает опыт последних лет, это общая тенденция в организации и проведении публичных форумов.

Библиографический список

1. Ковалев В.В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. — 2013. — Вып. 2. — С. 91-113.
2. Ковалев В.В. О новых моделях корпоративной отчетности (обзор материалов Форума по отчетности бизнеса и экономическому развитию) // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. — 2014. Вып. 3. — С. 165-173.
3. Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004. — 720 с.
4. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Проспект, 2012. — 880 с.
5. Мэтьюс М., Перера М. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
6. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1992. — 136 с.
7. Парментер Д. Ключевые показатели эффективности. Разработка, внедрение и применение решающих показателей. — М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2008. — 288 с.
8. Шумпетер Й.А. История экономического анализа: В 3-х т. / Пер. с англ. под ред. В. С. Автономова. — СПб: Экономическая школа, 2001. Т. 1. — 494 с.
9. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business Press, Boston, Massachusetts, 1991. — 270 p.
10. Kaplan R.S., Norton D.P. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance // Harvard Business Review. — 1992. — January-February. — P. 71-79.
11. The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP. Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, Norwalk, Connecticut, 1996. — 426 p.

References

1. Kovalev V.V. Javljaetsja li buhgalterskij uchet naukoy: retrospektiva vzgljadov i tendencii [Whether accounting can be treated as a science: retrospective of views and tendency] // Vestn. S.-Peterb. un-ta. Ser. 5. Jekonomika. 2013. Vyp. 2. P. 91-113 (in Russian).
2. Kovalev V.V. O novyh modeljah korporativnoj otchetnosti (obzor materialov Foruma po otchetnosti biznesa i jekonomicheskomu razvitiju) [About new models of corporate reporting: review of information presented to Forum on business reporting and economic development] // Vestn. S.-Peterb. un-ta. Ser. 5. Jekonomika. 2014. Vyp. 3. — P. 165-173 (in Russian).
3. Kovalev V.V. Finansovyj uchet i analiz: konceptual'nye osnovy [Financial accounting and analysis: conceptual framework]. M.: Finansy i statistika, 2004. — 720 p. (in Russian).
4. Kovalev V.V., Kovalev Vit. V. Korporativnye finansy i uchet: ponjatija, algoritmy, pokazateli [Corporate finance and accounting: terms, algorithms, and measures]. — 2nd ed., Rev. and ext.. M.: Prospekt, 2012. — 880 p. (in Russian).
5. Mathews M., Perera M. Teorija buhgalterskogo ucheta [Accounting theory] / Trans. from eng. — M.: Audit, JUNITI, 1999. — 663 p. (in Russian).
6. Muller G., Gernon H., Meek G. Uchet: mezhdunarodnaja perspektiva [Accounting: an international perspective] / Trans. from eng. — M.: Finansy i statistika, 1992. — 136 p. (in Russian).
7. Parmenter D. Kljuchevyje pokazateli jeffektivnosti. Razrabotka, vnedrenie i primenenie reshajushhih pokazatelej [Key performance indicators]. — M.: ZAO Olimp-Biznes, 2008. — 288 p. (in Russian).
8. Shumpeter J.A. Istorija jekonomicheskogo analiza [History of economic analysis]: in 3-h t. / Trans. from eng. under ed. V. S. Avtonomova. SPb: Jekonomicheskaja shkola, 2001. — T. 1. — 494 p. (in Russian).
9. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business Press, Boston, Massachusetts, 1991. — 270 p.
10. Kaplan R.S., Norton D.P. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance // Harvard Business Review. — 1992. — January-February. — P. 71-79.
11. The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP. Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, Norwalk, Connecticut, 1996. — 426 p.

УДК 336.02

Современные теоретические подходы к классификации налоговых рисков

Modern theoretical approaches to the classification of tax risks

Дмитрий Иванович Ряховский, АНОО ВПО «Институт экономики и антикризисного управления», Россия, Москва

докт. экон. наук, первый проректор АНОО ВПО «Институт экономики и антикризисного управления», профессор кафедры «Налоговое консультирование» Финансового университета при Правительстве РФ

Dmitry I. Ryakhovsky, Institute of economy and anti-crisis management, Russia, Moscow Full Doctor (Economics), Associate Professor, first Pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, Professor of the «Tax advice» Department of the Financial university under the Government of the Russian Federation

umc331@mail.ru

Екатерина Вячеславовна Рудикова, АНОО ВПО «Институт экономики и антикризисного управления», Россия, Москва

студентка магистратуры направления подготовки «Экономика» по программе «Налоговая и финансовая политика»

Ekaterina V. Rudikova, Institute of economy and anti-crisis management, Russia, Moscow graduate student «Economy» program «Tax and financial policy» of the Institute of economy and anti-crisis management

rudikova.kate@gmail.com

117312, Россия, Москва, ул. Вавилова, д. 53, корп. 3. Тел. 8 (495) 988-64-64 (доб. 122). 53/3, Vavilova str., Moscow, Russia, 117312. Phone 8 (495) 988-64-64 (ext. 122).

В статье рассмотрены основные ориентиры совершенствования и особенности классификации налоговых рисков с учетом современной ситуации, сложившейся в российской экономике, проведен анализ особенностей классификации налоговых рисков российскими учеными, выявлены факторы, подтверждающие необходимость расширения и дополнения классификации налоговых рисков.

In the article the main objectives of further improvement and features classification of tax risks taking into account the existing in the Russian Economy, and have done the analysis of the classification of taxation risks Russian scientists, so identified the factors, which support expanding and updating the classification of tax risks.

Ключевые слова: налоговый риск; налоговые споры; внешний риск; внутренний риск; классификация налоговых рисков.

Key words: tax risk; tax disputes; external risk; internal risk classification of tax risks.

Любое государство имеет определенные цели и задачи своего существования. — экономические, политические, социальные, для выполнения которых необходима мобилизация определенного количества денежных средств, основным источником которой являются налоговые поступления. Сегодняшний курс на социально ориентированное

государство требует значительных вложений в социальную сферу. К тому же задачи по перевооружению армии, развитию ряда регионов России, в том числе новых, проекты, связанные с модернизацией, требуют огромных финансовых вложений. Нестабильность макроэкономических параметров и волатильность цен на сырьевые ресурсы



требует поиска финансовых резервов для выполнения поставленных целей. В этой связи налоговые риски как государства, так и налогоплательщиков существенным образом возрастают.

Динамичное развитие налогового администрирования значительным образом повысило налоговые риски хозяйствующих субъектов и позволило сохранить темпы роста собираемости налогов. Налогоплательщики не всегда успевают подстроиться к стремительно изменяющемуся налоговому законодательству и арбитражной практике. Именно поэтому оптимизация налоговых рисков в рамках развития современной налоговой системы является актуальной проблемой, стоящей перед государством.

В системе управления финансовыми ресурсами предприятия существенное влияние на качественные показатели хозяйственной деятельности оказывают налоги, уплачиваемые организацией. Поэтому методы воздействия на процесс налогообложения должны способствовать реализации стратегических планов компании, не допуская возникновения конфликта интересов. Следовательно, необходимо выстроить систему взаимоотношений таким образом, чтобы она была направлена на гармонизацию интересов самой организации, наемных работников, государства и деловых партнеров.

Как известно, цель предпринимательской деятельности — извлечение прибыли и действие в общественных интересах. При этом в большинстве случаев целью предпринимательской деятельности экономического субъекта является максимальное получение прибыли при минимизации расходов, в том числе налоговых отчислений. Целью государства, напротив, является максимально возможное обеспечение поступлений в бюджет налогов и сборов. Именно поэтому роль налоговых рисков в деятельности любого хозяйствующего субъекта играет значительную роль.

Налоговые риски сопровождают финансово-хозяйственную деятельность предприятий и организаций. Для обеспечения стабильной работы организации необходимо наладить эффективное управление и прогнозирование налоговых рисков. Управление налоговыми рисками является обязательным элементом создаваемой на предприятии системы финансово-налогового управления. В этой связи грамотная классификация налоговых рисков и их оценка позволят нивелировать негативные последствия для организации.

Налоговым рискам посвящено достаточное количество работ экономистов и юристов, ФНС России разработана методика предпроекторного анализа, в которой приводятся общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

На сегодняшний день известно некоторое количество определений понятия «налоговый риск», приводимых в работах различных авторов. В частности, Д.М. Щекин дает следующее определение

налогового риска: налоговый риск – это возможное наступление неблагоприятных правовых последствий для налогоплательщика в результате действий (бездействия) органов государства и органов местного самоуправления [6].

Л.И. Гончаренко определяет налоговый риск как возможное наступление неблагоприятных материальных (прежде всего финансовых) и иных последствий для налогоплательщика или государства в результате действий (бездействия) участников налоговых правоотношений [5].

Ф.Н. Филина под налоговым риском понимает опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери, связанные с процессом налогообложения, вследствие негативных отклонений для данного субъекта от предполагаемых им, основанных на действующих нормах права состояниях будущего, из расчета которых им принимаются решения в настоящем [8].

С точки зрения М.И. Мигуновой и Т.А. Цыркуновой, налоговые риски все же целесообразно относить к категории финансовых, поскольку они имеют денежное выражение и влекут за собой повышение расходов [21]. Авторы определяют налоговый риск как неопределенность относительно достижения целей хозяйствующего субъекта в результате воздействия факторов, связанных с процессом налогообложения, которая может проявиться в виде финансовых (и иных) потерь или в возможности получения дополнительной выгоды (дохода) в результате позитивных отклонений.

А.Е. Шевелев и Е.В. Шевелева определяют налоговый риск как вид хозяйственного риска, возникающий при взаимодействии двух субъектов (государства и налогоплательщика) при формировании государственного бюджета [20].

Налоговый риск налогоплательщика, по определению Л.Г. Чанкселиани, это вероятность наступления неблагоприятных финансовых, процессуально-правовых и социальных последствий, возникающих в ходе исполнения налогоплательщиком своих обязанностей перед бюджетом вследствие налоговых ошибок, неоднозначного толкования норм налогового законодательства, иных результатов налоговой деятельности в условиях налоговой неопределенности и несовпадения позиции хозяйствующего субъекта и налогового органа в определении факторов налогового риска: статуса налогоплательщика, объекта налогообложения, налогооблагаемой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления, срока и порядка уплаты сумм налога [18].

К.П. Тоцкая определяет налоговый риск как вероятность возникновения финансовых потерь, связанных с неопределенностью процессов исчисления и уплаты налогов и вызванных неоднозначностью и неточностью налогового законодательства [19].

Для эффективной реализации управления налоговыми рисками необходимо систематизировать

возможные риски, представив их в виде какой-либо классификации. На данный момент в литературе отражено несколько классификаций налоговых рисков, созданных на основании разнообразных классификационных признаков.

По мнению Л.И. Гончаренко, налоговые риски свойственны как государству, так и налогоплательщику [5]. В первом случае к налоговым рискам можно отнести снижение или невыполнение плана по поступлению налогов в бюджет, этому может способствовать применение налогоплательщиками известных схем уменьшения налоговых платежей, уход налогоплательщиков в тень, а также системное сужение налоговой базы вследствие сокращения объемов отечественного и иностранного бизнеса и инвестиций и снижение конкурентоспособности национальной налоговой системы в целом.

Для налогоплательщиков негативные последствия налоговых рисков выражаются прежде всего в финансовых потерях, которые возникают из-за возможной необходимости произвести дополнительные платежи в бюджет, в том числе и обусловленные штрафными санкциями, в некоторых ситуациях чрезмерная налоговая нагрузка может привести и к сокращению бизнеса. К налоговым рискам Л.И. Гончаренко относит также ликвидацию отдельного направления бизнеса или банкротство организации в целом. Еще один рискованный аспект – контрольные и обеспечительные действия налоговых органов в отношении налогоплательщика, а именно: выездные налоговые проверки, арест имущества, ограничение операций по счетам и др. [5].

Ф.Н. Филина классифицирует виды налоговых рисков с позиции субъектов, факторов, объектов связи с другими видами рисков, видов последствий и размеров возможных потерь [8].

Налоговые риски могут нести не только налогоплательщики, налоговые агенты, взаимозависимые лица, но и государство. Это дает еще один вариант классификации – по субъекту рисков: налоговые риски государства, налогоплательщиков, налоговых агентов, взаимозависимых лиц.

В зависимости от факторов, определяющих налоговые риски, можно выделить две группы рисков: внешние и внутренние (либо систематические и не систематические).

Для организации-налогоплательщика, пишет Ф.Н. Филина, могут существовать обе группы рисков: внешние могут возникать по причинам, вызванным изменениями в условиях налогообложения, внутренние – по причинам неэффективной налоговой политики самого хозяйствующего субъекта. Для государства в целом также можно подразделить налоговые риски на внешние и внутренние. Внутренние, в частности, могут быть обусловлены деятельностью законодательных и исполнительных органов власти, осуществляющих функции государства в процессе налогообложения, а также налогоплательщиков [8].

Ф.Н. Филина также считает, что систематический риск обусловлен действием многообразных, общих для всех хозяйствующих субъектов факторов. Несистематический риск обусловлен действием факторов, полностью зависящих от деятельности самого хозяйствующего субъекта [8].

Риски могут быть классифицированы и по объекту связи с другими видами рисков: риск упущенной выгоды, риск потерь материальных и нематериальных ценностей, риск неплатежеспособности, инвестиционный риск и др.

В зависимости от последствий для налогоплательщика риски подразделяются на риски налогового контроля, риски усиления налогового бремени, риски уголовного преследования налогового характера.

По величине возможных потерь Ф.Н. Филина различает допустимые, критические и катастрофические риски [8].

Автор полагает, что для анализа налоговых рисков целесообразно использовать следующие вероятностные показатели изменения параметров налогообложения:

- изменение суммы конкретного налога в результате изменения параметров налогообложения (X) показывает, насколько уменьшатся начисления по i -му налогу вследствие изменения совокупности параметров налогообложения:

$$X_i = N_i - N_i^1;$$

- риск изменения параметров налогообложения σ_x – показатель абсолютной колеблемости налогового риска, рассчитываемый как среднеквадратическое отклонение действительного снижения совокупности сумм начислений по налогам (X_i) от их наиболее ожидаемого значения (X_{cp}) средней доходности изменения параметров налогообложения:

$$\sigma_x = \sqrt{\sum_{i=1}^n (X_i^2 - X_{cp}^1) \times P_i}, \text{ где}$$

- P_i – вероятность неблагоприятного исхода (применения штрафных санкций по i -му налогу);
- соотношение риска и доходности изменения параметров налогообложения I . Выражает показатель относительной колеблемости налогового риска, рассчитываемый как коэффициент вариации:

$$I_x = \sigma_x / X_{cp}.$$

Неопределенность внешней или внутренней среды неизбежно обуславливает наличие рисков при осуществлении менеджмента, считает О.В. Гордеева. Она строит свою классификацию на определении различных причин



неопределенности, что позволяет разделить риски на четыре группы: информационные, риски процесса, риски окружения и репутационные риски [9].

Информационные риски возникают вследствие необходимости осуществления налоговых оценок. Риск неоднозначного толкования закона налогоплательщиком и налоговым органом, о наличии которого упоминают и другие авторы.

Риски процесса – это группа рисков, связанных с неверным исполнением налоговых обязательств, ошибками в налоговом учете или налоговом планировании. О.В. Гордеева подразделяет их еще на три подгруппы: риски, связанные с проведением конкретной сделки; риски из-за простых управленческих ошибок и недосмотра, которые возникают в тех случаях, когда налоговые или бухгалтерские службы не вовлечены в процесс принятия управленческих решений; риски в случае плохо документированной сделки [9].

Риски окружения, по мнению О.В. Гордеевой, это риски, возникающие в результате правоприменения налогового законодательства налоговыми органами и судами. К ним относятся также и риски, возникающие вследствие неопределенности применения налоговых законов в различных обстоятельствах, риски возможного изменения налогового законодательства или практики, неожиданные судебные решения, смена власти, начиная от федерального министра и заканчивая налоговым инспектором.

Последняя группа рисков, выделенная О.В. Гордеевой, это репутационные риски, то есть риски нанесения ущерба репутации компании, а следовательно, уменьшения числа клиентов из-за формирования в обществе негативного представления о финансовой устойчивости компании, качестве оказываемых ею услуг или характере деятельности в целом [9].

М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова предлагают следующую классификацию налоговых рисков. Как и Ф.Н. Филина, они считают, что налоговые риски могут подразделяться в зависимости от вида субъектов, несущих налоговые риски: налоговые риски государства, налогоплательщиков, налоговых агентов, взаимозависимых лиц. При этом риски налогоплательщиков могут быть детализированы на риски юридических и физических лиц. По факторам, определяющим финансовые риски (источникам возникновения): внешние и внутренние.

В качестве источников внешних рисков для субъекта хозяйствования М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова указывают изменение государством условий налогообложения, а именно [21]:

- введение новых видов налогов и сборов;
- изменение уровня ставок действующих налогов;
- изменение порядка определения налогооблагаемых баз;
- отмена предоставленных налоговых льгот;

- изменение сроков и условий осуществления налоговых платежей;
- применение государством способов снижения возможностей компаний по минимизации налоговых платежей.

В числе внутренних факторов налогового риска хозяйствующего субъекта можно выделить [21]:

- ошибки, допущенные при налоговом планировании;
- негативные изменения в хозяйственно-финансовой деятельности;
- двоякое чтение налогового законодательства;
- человеческий фактор (налоговые ошибки).

Классификация рисков по объекту связи с другими видами рисков, по виду последствий для хозяйствующих субъектов: риски налогового контроля, риски усиления налоговой нагрузки, риски уголовного преследования налогового характера схожа с предложенной Ф.Н. Филиной.

По времени возникновения М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова разделяют будущие риски и существующие риски. Существующими являются риски возникновения налоговых санкций по прошедшим периодам, отчетность по которым представлена в налоговые органы. Будущие риски связаны с деятельностью организации в текущем и предстоящих налоговых периодах, отчетность по которым в налоговые органы будет представлена в будущем [21].

По возможности прогнозирования (предвидения) изменений налоговой политики риски могут быть прогнозируемые (предсказуемые) и непрогнозируемые (непредсказуемые).

По характеру результата рискового события М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова подразделяют риски на:

- чистые (риски получения убытков или нулевого результата);
- спекулятивные (риск (шанс) получения дополнительной прибыли).

В свою очередь, чистые риски по величине возможных потерь можно подразделить на допустимые, критические и катастрофические риски. Критические потери представляют угрозу платежеспособности организации, катастрофические – существованию организации налогоплательщика. Авторы монографии считают, что математический риск в налоговом планировании представляет собой множество значений целевой функции, которые принадлежат области неопределенности относительно значений данной функции [21]. Таким образом, количественную характеристику рисков получают на основе определения значений целевых функций для различных сценариев экономической ситуации.

При выборе цели минимизации совокупной суммы налогов (либо конкретного налога) модель оценки результатов налогового планирования и, соответственно, финансового риска в налоговом планировании имеет аддитивный вид:

$$H = \sum_{i=1}^n H_i, \text{ где}$$

- H – совокупная величина начисленных налоговых платежей;
- H_i – i-й налог (сбор).

В качестве аналитической модели целевой функции получения прибыли авторами предлагается использовать линейную аддитивную модель.

В соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ, прибыль определяется как полученный доход, уменьшенный на сумму произведенных расходов. Таким образом, по мнению авторов, в самом общем виде величину прибыли можно представить следующей аналитической моделью:

$$П = Д - Р, \text{ где}$$

- Д – доходы;
- Р – произведенные расходы (включая налоги).

При этом в зависимости от финансового результата можно выделить следующие виды целевых рисков в налоговом планировании:

- риск упущенной выгоды (полученная прибыль меньше ожидаемого значения за счет увеличения налоговых отчислений);
- риск прямых финансовых потерь (за счет начисления пени, штрафных и иных санкций за нарушения налогового законодательства).

Налоговую нагрузку авторы предлагают рассчитывать по формуле [9, с. 59]:

$$У_{нн} = \frac{H}{Д} \cdot 100(\%), \text{ где}$$

- $У_{нн}$ – уровень налоговой нагрузки;
- H – налоги, начисленные за отчетный период, включая косвенные, но без учета НДС/ФЛ;
- Д – доходы-брутто.

Традиционными показателями, по отношению к которым рассчитывается налоговая нагрузка, являются совокупная величина доходов, выручка, добавленная стоимость и прибыль (до налогообложения или чистая).

Дисконтированный денежный поток (текущая стоимость будущих денежных потоков) по налоговым платежам авторы предлагают рассчитывать по формуле (где учитывается внутригодовое распределение налоговых платежей) [9, с. 60]:

$$ДДП = \sum_{i=1}^{m \cdot n} \frac{НП_i}{(1 + r/m)^i}, \text{ где}$$

- ДДП – дисконтированный денежный поток (текущая стоимость будущих денежных потоков) по налоговым платежам;
- $НП_i$ – налоговые платежи, подлежащие уплате в i-м периоде;

- r – коэффициент дисконтирования;
- n – число годовых периодов налоговых выплат;
- m – число внутригодовых подпериодов выплат (при ежемесячном планировании $m = 12$).

В общем виде ДДП можно представить следующим образом:

$$ДДП = \sum_{i=1}^n \frac{НП_i}{(1 + r)^i}, \text{ где}$$

- ДДП – дисконтированный денежный поток (текущая стоимость будущих денежных потоков) по налоговым платежам;
- $НП_i$ – налоговые платежи, подлежащие уплате в i-м периоде;
- r – коэффициент дисконтирования;
- n – число годовых периодов налоговых выплат.

Показатели, предлагаемые в исследовании для оценки налоговых рисков, методика их расчета и экономическая интерпретация систематизированы авторами в табл. 1.

А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева также предлагают классифицировать налоговые риски по характеру результата рисковомго события. По мнению авторов, спекулятивный налоговый риск – это риск налогоплательщика, связанный с возможностью уплаты излишних налоговых платежей либо с экономией на платежах в бюджет по сравнению с выбранным вариантом налогообложения [20]. Это может произойти в результате изменения условий, согласно которым ранее принималось решение. Возникновение спекулятивного налогового риска в значительной степени зависит от состояния действующего законодательства (бухгалтерского, налогового и т.д.).

Чистый налоговый риск А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева связывают с возможностью начисления штрафных санкций контролирующими органами. В этом случае возможны либо потери в виде финансовых санкций, либо отсутствие этих потерь [20]. В результате чистого налогового риска предприятие может обанкротиться, в этом авторы поддерживают точку зрения Л.И. Гончаренко.

С нарушениями и нестабильностью налогового законодательства связывает риски налогоплательщиков и О.С. Семенова. К налоговым рисками государства она относит риски, связанные с отклонениями от принципа множественности и сочетаемости налогов, от принципа справедливости и равномерности распределения налогового бремени, от принципа удобства исполнения налоговых обязательств, от принципа гласности, от принципа стабильности налоговой системы, от принципа определенности налогового законодательства, от принципа равенства и справедливости в части прав, обязанностей и ответственности участников налоговых правоотношений, от принципа эффективности администрирования налогов [7].

К.П. Тоцкая предлагает классифицировать налоговые риски как риски налогово-законодательной неопределенности: информационно-налоговая неопределенность, терминологическая неопределенность, методическая (процессная) неопределенность,



Таблица 1

Показатель	Формула расчета	Экономическая интерпретация
1. Субъективная вероятность наступления рисков события на базе групповой экспертной оценки	$\sum_{k=1}^m P_k \div m, \text{ где}$ <ul style="list-style-type: none"> - P_k – вероятность риска по оценке k-го эксперта; - m – количество экспертов 	Усредненное мнение ряда экспертов о предполагаемой вероятности наступления рисков события
2. Коэффициент значимости риска по методу парных приоритетов	<p><i>Первая итерация</i></p> <p>Итерированная оценка (итерированная «сила») первого порядка для каждого вида риска:</p> $P_i(1) = \sum_{j=1}^n A_{ij}, \text{ где}$ <ul style="list-style-type: none"> - A_{ij} – элементы обобщенной матрицы парных сравнений; - n – количество рисков. <p>Первый коэффициент значимости (нормированная итерированная оценка):</p> $Kz_i = P_i(1) \div \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n A_{ij} = \sum_{j=1}^n A_{ij} \div \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n A_{ij}.$ <p><i>Последующие итерации</i></p> $P_i(t) = P_i(1) \times Kz_i(t-1) = \sum_{j=1}^n A_{ij} \times Kz_i(t-1), \text{ где}$ <ul style="list-style-type: none"> - $P_i(t)$ – итерированная сила порядка t по i-му виду риска; - $Kz_i(t-1)$ – коэффициент значимости (нормированная итерированная оценка) по предыдущей итерации порядка $(t-1)$ по i-му виду риска. $Kz_i(t) = P_i(t) \div \sum_{i=1}^n P_i(t).$ <p>Итерационные расчеты прекращаются, если модули разности коэффициентов значимости последней и предыдущей итерации не превышают заданного достаточно малого значения</p>	Значимость (сила влияния) определенного вида (подвида) риска в общей системе (подсистеме) рисков
3. Рейтинговый балл риска по комплексной оценке, сформированной на базе показателей субъективной вероятности и коэффициента значимости	$R_i = \bar{P}_i \times Kz_i, \text{ где}$ <ul style="list-style-type: none"> - R – рейтинговый балл (комплексный показатель значимости) риска 	Служит основой построения ранжированного списка рисков по уровню (силе) проявления
4. Математическое ожидание потерь	$R = Y \times P(Y), \text{ где}$ <ul style="list-style-type: none"> - R – критерий оценки риска (математическое ожидание); - Y – ожидаемые потери (например, среднее по зафиксированным случаям негативных последствий); - $P(Y)$ – вероятность потерь, определенная субъективным или объективным способом. При объективном способе $P(Y) = \frac{n}{N}, \text{ где}$ <ul style="list-style-type: none"> - $P(Y)$ – вероятность потерь; - n – число событий с неуспешным исходом; - N – общее число аналогичных событий 	Является комплексным критерием риска, объединяющим показатели величины возможных потерь и вероятности их возникновения

<p>5. Среднее квадратическое отклонение по налоговой нагрузке и начисленным санкциям</p>	$\delta = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2}{n}}, \text{ где}$	<p>Характеризует риск абсолютного отклонения уровня налоговой нагрузки (либо величины штрафных санкций) от среднего наблюдаемого значения по данным статистики прошлых периодов с вероятностью 68,3%. Вероятность отклонений фактических значений от среднего в пределах величины 2d составляет 94,5%, в пределах 3d – 99,7%</p>	
<p>- X_i – уровень налоговой нагрузки (либо величина начисленных санкций) за i-й налоговый период или по i-му налогоплательщику; - \bar{X} – среднее значение уровня налоговой нагрузки (либо начисленных санкций) за все налоговые периоды или по совокупности налогоплательщиков; - n – количество налоговых периодов или налогоплательщиков</p>	<p>6. Среднее квадратическое отклонение фактических значений целевой функции налогового планирования от плановых значений</p>	$\delta = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (X_i^{\text{факт}} - X_i^{\text{пл}})^2}{n}}, \text{ где}$	<p>Дает оценку риска отклонения фактического значения целевой функции налогового планирования (суммы начисленных налогов, прибыли после налогообложения, уровня налоговой нагрузки или дисконтированного денежного потока после налогообложения) от планового значения на основе статистики прошлых периодов</p>
<p>7. Коэффициент эластичности налогов</p>	$\varepsilon_n = \frac{\Delta N}{\Delta F}, \text{ где}$	<p>Показывает, на сколько процентов изменится величина налога(ов) при изменении факторного показателя на 1%</p>	
<p>- ε_n – коэффициент эластичности налога(ов); - ΔN – увеличение/снижение налоговых платежей, вызванное влиянием определенного фактора; - ΔF – увеличение/снижение величины фактора, влияющего на налог(и)</p>			

неопределенность процессуальной процедуры, неопределенность налогового администрирования в деятельности самих налоговых органов [19].

К информационно-налоговой неопределенности К.П. Тоцкая относит неполноту и изменчивость информации о действующем законодательстве, возможность разного толкования налогового законодательства, противоречивые разъяснения налогового законодательства, двойственность решений арбитражных судов по типовым налоговым спорам, давление государства на принятие решения в свою пользу и другое [19].

Терминологическая неопределенность – это сложности применения Налогового кодекса, связанные с тем, что в тексте кодекса встречаются термины и определения, не раскрытые в самом Налоговом кодексе или в других отраслях российского права, в результате каждая сторона налогового процесса заинтересована в трактовке Налогового кодекса в свою пользу.

Методическая (процессная) неопределенность обусловлена нечеткостью процессов исчисления налогов и сборов, документального сопровождения при реализации налогоплательщиками новых для них сделок, видов деятельности или направлений бизнеса. Под неопределенностью процессуальной

процедуры К.П. Тоцкая понимает ее неполное отражение в Налоговом кодексе, допускающее множественное толкование или «авторское» толкование кассационным судом, что приводит к власти толкователя, то есть исполнительная власть становится выше законодательной [19].

К неопределенности налогового администрирования в деятельности самих налоговых органов относится использование налоговыми органами методических рекомендаций и нормативных актов в режиме «для служебного пользования», недоступных налогоплательщикам; изменения в организационно-технологических и функциональных технологиях работы с налогоплательщиками.

Таким образом, анализируя рассмотренные мнения, можно говорить о том, что налоговый риск – это, прежде всего, риск финансовый, он имеет денежное выражение и может повлечь за собой повышение расходов, недаром в характеристике налоговых рисков чаще всего присутствуют финансовые потери. Налоговый риск понимается как некая неопределенность, вызванная различными причинами, от неоднозначности и неточности налогового законодательства до несоответствия позиций организации и налогового органа.



Таблица 2. Дополненная классификация налоговых рисков

Классификационный признак	Риски
По субъектам, несущим риски	риски государства
	риски налоговых агентов
	риски налогоплательщиков (риски юридических и физических лиц)
	риски взаимозависимых лиц
По факторам, определяющим риски (источникам возникновения)	внешний, или систематический
	внутренний, или несистематический
По времени возникновения	существующие
	будущие
	прошлых периодов
По возможности прогнозирования	прогнозируемые
	непрогнозируемые
По объекту связи с другими видами рисков	риск упущенной выгоды
	риск потерь материальных и иных ценностей
	риск неплатежеспособности
	инвестиционный риск
По виду последствий	риски налогового контроля
	риски доначислений налогов и штрафных санкций
	риски банкротства
	риски усиления налоговой нагрузки
	риски потери деловой репутации
	риски уголовного преследования налогового характера
По величине возможных потерь	допустимые
	критические
	катастрофические
По возможности страхования	страхуемый налоговый риск
	нестрахуемый налоговый риск
По характеру результата рискового события	чистые
	спекулятивные
В зависимости от вида налогово-законодательной неопределенности	информационно-налоговая неопределенность
	терминологическая неопределенность
	методическая (процессорная) неопределенность
	неопределенность процессуальной процедуры
	неопределенность налогового администрирования в деятельности ФНС
	неопределенность арбитражной практики

Сводная дополненная классификация налоговых рисков по различным классификационным признакам представлена в табл. 2. Таблица основана на классификации, описанной М.И. Мигуновой, Т.А. Цыркуновой [21], при этом в число рисков, зависящих от вида последствий, дополнительно включены риски банкротства и потери деловой репутации. Также следует в данную классификацию добавить риски прошлых периодов, так как проведение налоговой проверки может охватывать до трех лет, предшествующих году вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки (ст. 89 НК РФ). Это обусловлено тем, что наличие этих рисков может полностью парализовать деятельность хозяйствующего субъекта или весьма сильно осложнить ее. В таблицу также добавлен еще

один классификационный признак, согласно которому налоговые риски подразделяются в зависимости от вида налогово-законодательной неопределенности, предложенный К.П. Тоцкой [19].

Классифицирование налоговых рисков в зависимости от различных факторов позволяет выявить источники возникновения налоговых рисков, считают М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова [21].

Дополненные источники возникновения налоговых рисков, структурированные по факторам, определяющим риски (источникам возникновения), перечислены в табл. 3.

Приведенная классификация полностью соответствует тенденциям, сложившимся в современных налоговых правоотношениях. Также на основе дополненной

Таблица 3. Дополненная классификация налоговых рисков, структурированных по факторам, определяющим риски

Субъект налоговых отношений	Риски	
	Внешние	Внутренние
Налогоплательщик (налоговый агент)	<ul style="list-style-type: none"> - введение новых видов налогов и сборов; - изменение уровня ставок действующих налогов; - отмена налоговых льгот; - изменение сроков и условий уплаты налогов; - применение государством способов снижения возможностей компаний по минимизации налогов; - изменение арбитражной практики по налогам; - изменение порядка определения налогооблагаемых баз; - коррупционное внимание коррумпированных чиновников 	<ul style="list-style-type: none"> - ошибки при налоговом планировании; - риск работы с взаимозависимыми лицами; - ошибки при формировании и реализации учетной политики; - ошибки в формировании документального подтверждения хозяйственных операций; - риск уровня квалификации работников, осуществляющих ведение налогового учета; - ошибки при проявлении должной осмотрительности и реальности хозяйственных операций при выборе и работе с контрагентами; - технические ошибки при расчете налоговых обязательств, а также экономического обоснования произведенных расходов; - двоякое чтение налогового законодательства и арбитражной практики; - негативные изменения в хозяйственно-финансовой деятельности
Государство	<ul style="list-style-type: none"> - действие международных договоров в области налогообложения; - изменение условий налогообложения в оффшорных зонах и пр.; - рост теневого сектора экономики 	<ul style="list-style-type: none"> - деятельность законодательных и исполнительных органов власти, осуществляющих функции государства в процессе налогообложения; - деятельность налогоплательщиков, коррупционные факторы; - риски, связанные с отклонениями от принципа множественности и сочетаемости налогов; - риски, связанные с выполнением принципа справедливости и равномерности распределения налогового бремени; - риски удобства исполнения налоговых обязательств; - риски принципа гласности и стабильности налоговой системы; - риски определенности налогового законодательства; - риски равенства и справедливости в части прав, обязанностей и ответственности участников налоговых правоотношений; - риски эффективности администрирования налогов

классификации возможно провести структурирование по рискам, на которые налогоплательщик может или не может оказать непосредственное влияние. К таким рискам можно отнести внутренние риски и риски, возникающие при проведении мероприятий налогового контроля. Налоговые риски, таким образом, можно классифицировать с позиции налогоплательщика, разделив на две группы: риски, на которые налогоплательщик может оказать влияние, и те, на которые налогоплательщик не может воздействовать.

Дополненная классификация на сегодняшний день в полной мере отвечает экономической ситуации, однако, для менеджмента реального сектора экономики необходима разработка методики оценки реальных налоговых рисков. Существующий аналог методики, предложенной Министерством финансов РФ, не отвечает в полной мере требованиям, предъявляемым к данной методике бизнесом. Это необходимо для принятия грамотных управленческих решений и нивелирования наступления внешних угроз.

Предпринимательская деятельность, осуществляемая на свой страх и риск, преследует главную цель – максимизацию прибыли, которая достигается в том числе минимизацией налоговых платежей. При планировании своей деятельности налогоплательщик учитывает, прежде всего, те риски, наступление которых может существенным образом осложнить его функционирование и уменьшить прибыль и (или) привести к угрозе функционирования бизнеса и его ликвидации или банкротству. Как правило, уровень квалификации руководства компаний не может оценить в полной мере степень угрозы. Это связано с наличием общих знаний в сфере налогообложения и отсутствием специальных навыков организации контроля за бухгалтерскими службами, а также превалированием интересов максимизации прибыли над налоговыми обязательствами. В этой связи необходимо повышение уровня налоговой грамотности в части оценки налоговых рисков менеджментом хозяйствующих субъектов.





Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
3. Акулова Н.Г. Проблемы антикризисного управления в России // Управление компанией. — 2008, — № 7 (87). — С. 51-54.
4. Акулова Н.Г. Тенденции правового регулирования и практики развития института банкротства // Вестник ИЭАУ: интернет-журнал. — 2014. — № 3(1). — URL: <http://www.ieay.ru/zhurna/index2/2> (дата обращения: 02.10.2014).
5. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения // Налоги и налогообложение. — 2009. — № 1. — С. 17-24.
6. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д.М. Щекин. — М.: Статут, 2007. — 236 с.
7. Семенова О.С. О подходах к классификации налоговых рисков // Финансы и кредит. — 2011. — № 44(476). — С. 71-76.
8. Филина Ф.Н. Анализ налоговых рисков // Российский бухгалтер. — 2007. — № 11.
9. Гордеева О.В. Налоговые риски: классификация и приемы управления // Налоговое планирование. — 2007. — № 4. — С. 3-8.
10. Ряховский Д.И. Способы подтверждения добросовестности налогоплательщиками // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2013, — № 6.
11. Ряховский Д.И. Оптимизация форм и методов налогового контроля // Бизнес в законе. — 2011. — № 6. — С. 102-206.
12. Ряховский Д.И. О российском инвестиционном климате // Экономические науки. — 2008. — № 1(38). — С. 44-48.
13. Ряховский Д.И. Актуальные вопросы инвестиционного развития российских промышленных компаний. — М.: ИЭАУ, 2007. — 259 с.
14. Ряховский Д.И. Налоговое стимулирование инвестиционной деятельности // Вестник УМО: Экономика, статистика и информатика. — 2012. — № 3. — С. 75-79.
15. Ряховский Д.И. Финансовое оздоровление неплатежеспособных организаций – важная составляющая устойчивого развития региона // Вестник профессиональных бухгалтеров. — 2013. — № 5. — С. 34-39.
16. Ряховский Д.И. Оптимизация налогообложения в России // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2013. — № 7. — С. 46-51.
17. Ряховский Д.И. Оптимизация системы налогообложения в России – ее влияние на инвестиционную деятельность // Эффективное антикризисное управление. — 2013. — № 3(78). — С. 46-59.
18. Чанкселиани Л.Г. Налоговый риск-менеджмент в коммерческих организациях: Автореф. дис. на соиск. ученой степ. канд. экон. наук: 08.00.10 / Чанкселиани Лана Югиевна. — Волгоград, 2011. — 26 с.
19. Тоцкая К.П. Развитие методов управления налоговыми рисками в организации? Автореф. дис. на соиск. ученой степ. канд. экон. наук: 08.00.10 / Тоцкая Ксения Павловна. — Томск, 2012.
20. Шевелев А.Е., Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2009. — 304 с.
21. Мигунова М.И. Оценка финансовых рисков в налоговом планировании: монография / М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова. — Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т. — Красноярск, 2007. — 162 с.

References

1. Tax Codex of Russian Federation (in Russian).
2. Order of Federal Tax Serves from 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ed. from 10.05.2012) “About affirmation of system planning conception visiting tax control” (in Russian).
3. Akulova N.G. Problemy antikrizisnogo upravleniya v Rossii [Problem of anti-crisis management in Russia] // Upravlenie kompaniy. — 2008. — # 7 (87). — P. 51-54 (in Russian).
4. Akulova N.G. Tendencii pravovogo regulirovaniya i praktiki razvitiya institute bankrotstva [Tendentious of right regulation and practices development of bankrupt institution] // Vestnik IEAU. — 2014. — # 3(1). Available at: <http://www.ieay.ru/zhurna/index2/2> (in Russian).
5. Ganchrenko L.I. Nalogovye riski: teoreticheskiy vzglyad na soderjanie ponyatiya i factory vzniknoveniya [Tax risks: theoretical view on definition contain and factors of appearance]. // Nalogi i nalogooblojenie. - 2009. — # 1. — P. 17-24 (in Russian).
6. Schekin D.M Nalogovye riski i tendencii razvitiya nalogovogo prava [Tax risks and tendentious of tax right development] / D.M Shekin — M.: Statut, 2007. — 236 p. (in Russian).

7. Semenova O.S. O podhodah k klassifikacii nalogovyh riskov [About approaches to classification of tax risks] // Financy i credit. — 2011. — # 44(476). — P. 71-76 (in Russian).
8. Filina F.N. Analiz nalogovyh riskov [Analysis of tax risks] // Russkiy buhgalter. — 2007. — # 11 (in Russian).
9. Gordeeva O.V. Nalogovye riski: klassifikaciya i priemy upravleniya [Tax risks: classification and methods of management] // Nalogovoe planirovanie. — 2007. — # 4. — P. 3-8 (in Russian).
10. Ryakhovsky D.I. Sposoby podtverzheniya dobrosovestnosti nalogoplatel'schikami [Integrity proving methods of taxpayers] // Buhuchet v sel'skom khozyaystve. — 2013, — # 6 (in Russian).
11. Ryakhovsky D.I. Optimizaciya form i metodov nalogovogo kontrolya [Optimization of form and methods at tax control] // Biznes v zakone. — 2011. — # 6. — P. 102-206 (in Russian).
12. Ryakhovsky D.I. O rossiyskom investicionnom climate [About Russian invest climate] // Ekonomicheskie nauki. — 2008. — # 1(38). — P. 44-48 (in Russian).
13. Ryakhovsky D.I. Aktual'nye voprosy investicionnogo razvitiya rossiyskih promyshlennyh kompaniy [Actual questions invest development of Russian factory company]. — M: IEAU, 2007. — 259 p. (in Russian).
14. Ryakhovsky D.I. Nalogovoe stimulirovanie investicionnoy deyatel'nosti [Tax stimulation of invest activity] // Vestnik UMO: Ekonomika, statistika i informatika. — 2012. — # 3. — P. 75-79 (in Russian).
15. Ryakhovsky D.I. Finansovoe ozdorovlenie neplatejesposobnyh organizacij – vajnyaya sostavlyayuschaya ustoychivogo razvitiya regiona [Financial recovery of insolvent organizations – important part stability of development region] // Vestnik professional'nyh buhgalterov. — 2013. — # 5. — P. 34-39 (in Russian).
16. Ryakhovsky D.I. Optimizaciya nalogooblozheniya v Rossii [Optimization of taxation in Russia] // Buhuchet v sel'skom khozyaystve. — 2013. — # 7- P. 46-51 (in Russian).
17. Ryakhovsky D.I. Optimizaciya sistemy nalogooblozheniya v Rossii – ee vliyanie na investicionnyuyu deyatel'nost' [Optimization of taxation in Russia – its influence on invest activity] // Effektivnoe antikrizisnoe upravlenie. — 2013. — № 3(78). — P. 46-59 (in Russian).
18. Chankseliani L.G. Nalogovyy risk-menedjment v kommercheskih organizacijah [Tax risk-management at commercial organizations] Auto-essay dissertation on obtaining scientific degree – candidate for economic science: 08.00.10 // Chankseliani Lana Gogievna. — Volgograd, 2011 — 26 p. (in Russian).
19. Tot'skaya K.P. Razvitie metodov upravleniya nalogovymi riskami v organizacii [Developing of management tax risk methods in organization] Auto-essay dissertation on obtaining scientific degree – candidate for economic science: 08.00.10 // Tot'skaya Xenia Pavlovna. — Tomsk, 2012 (in Russian).
20. Shevelev A.E. Riski v buhgalterskom uchete: [Risks in accounting] tutorial // A.E. Shevelev, E.V. Sheveleva. - 2nd ed., Rev. and ext. – M.: KNORUS, 2009 – 304 p. (in Russian).
21. Migunova M.I. Ocenka finansovyh riskov v nalogovom planirovanii [Evaluation of financial risks in tax planning] monograph / M.I. Migunova, T.A. Tsyrukunova. — Krasnoyarsk State Commercial and economic Institute. - Krasnoyarsk, 2007 - 162 p. (in Russian).



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член



Международной
федерации
бухгалтеров

Программа ИПБ России «Налоговый консультант»

Перед налоговым консультантом открыты широкие возможности. Он может работать как специалист по налогообложению в одной организации или оказывать услуги разным компаниям (подобно адвокату или аудитору).

Налоговый консультант:

- разъясняет вопросы применения налогового законодательства, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- разрабатывает варианты оптимизации налогообложения;
- контролирует правильность исчисления и уплаты всех налогов и сборов;
- отслеживает изменения в налоговом законодательстве;
- может быть налоговым адвокатом.

Программа «Налоговый консультант» – это комплекс теоретических знаний и практических навыков, которые формируют кругозор современного профессионального бухгалтера и позволяют специалисту работать в должности консультанта по налогам и сборам или налогового консультанта.

СПЕЦИАЛИСТ, У КОТОРОГО ЕСТЬ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ, ВСЕГДА ВОСТРЕБОВАН НА РЫНКЕ ТРУДА

Подробная информация по тел. +7 (495) 720-54-55 или на сайте www.ipbr.org.

6571

Организация автоматизации процесса бюджетирования в системе управленческого учета

Organization of the automation of the budgeting process in the system of management accounting

Николай Тихонович Лабынцев, ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», Россия, Ростов-на-Дону
докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета
Nikolay T. Labyntsev, Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don
Doctor (Economic), professor, the Head of the Accounting department
nicobuh@yandex.ru

Оксана Викторовна Чухрова, ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», Россия, Ростов-на-Дону
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета
Oksana V. Chukhrova, Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don
PhD, Associate Professor of the Accounting department
shuchrova@mail.ru

344002, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 69, к. 509. Тел. 8 (928) 270-08-71.
App. 509, 69, B. Sadovaya str., Rostov-on-Don, Russia, 344002. Phone 8 (928) 270-08-71.

Бюджетное планирование до сих пор остается слабым местом управления бизнесом российских предприятий. От успешной автоматизации бюджетирования зависит, насколько точную и оперативную финансовую информацию будут получать менеджеры и собственники предприятия. В статье исследованы различные системы автоматизации бюджетирования.

Budget planning is still weak business management of Russian enterprises. Successful budgeting automation depends on how accurate and timely financial information will get managers and company owners. The article examines various automation systems budgeting.

Ключевые слова: бюджет; бюджетирование; управленческий учет; автоматизация процесса бюджетирования.

Keywords: budget; budgeting; management accounting; budgeting automation.

Одним из критериев успешного функционирования контроллинга в организации является разработка бюджетов ее финансово-хозяйственной деятельности, их анализ и контроль исполнения. В развивающихся рыночных условиях эта проблема является наиболее актуальной, поскольку изменяющиеся внешние условия требуют маневренного планирования, позволяющего эффективно распределять ресурсы и управлять затратами предприятия с целью извлечения максимальной прибыли.

Бюджетирование – это система планирования, отчетности и контроля деятельности организации

на основе системы бюджетов. Оно является инструментом бюджетного управления.

Планирование бизнеса необходимо для того, чтобы четко представлять, где, когда, что и для кого компания будет производить, продавать или оказывать услуги, какие ресурсы и в каком объеме для этого понадобятся. А бюджетирование является максимально точным выражением всех планируемых показателей и ресурсов в финансовых терминах. Поэтому одна из главных функций бюджетирования заключается в планировании финансового состояния.

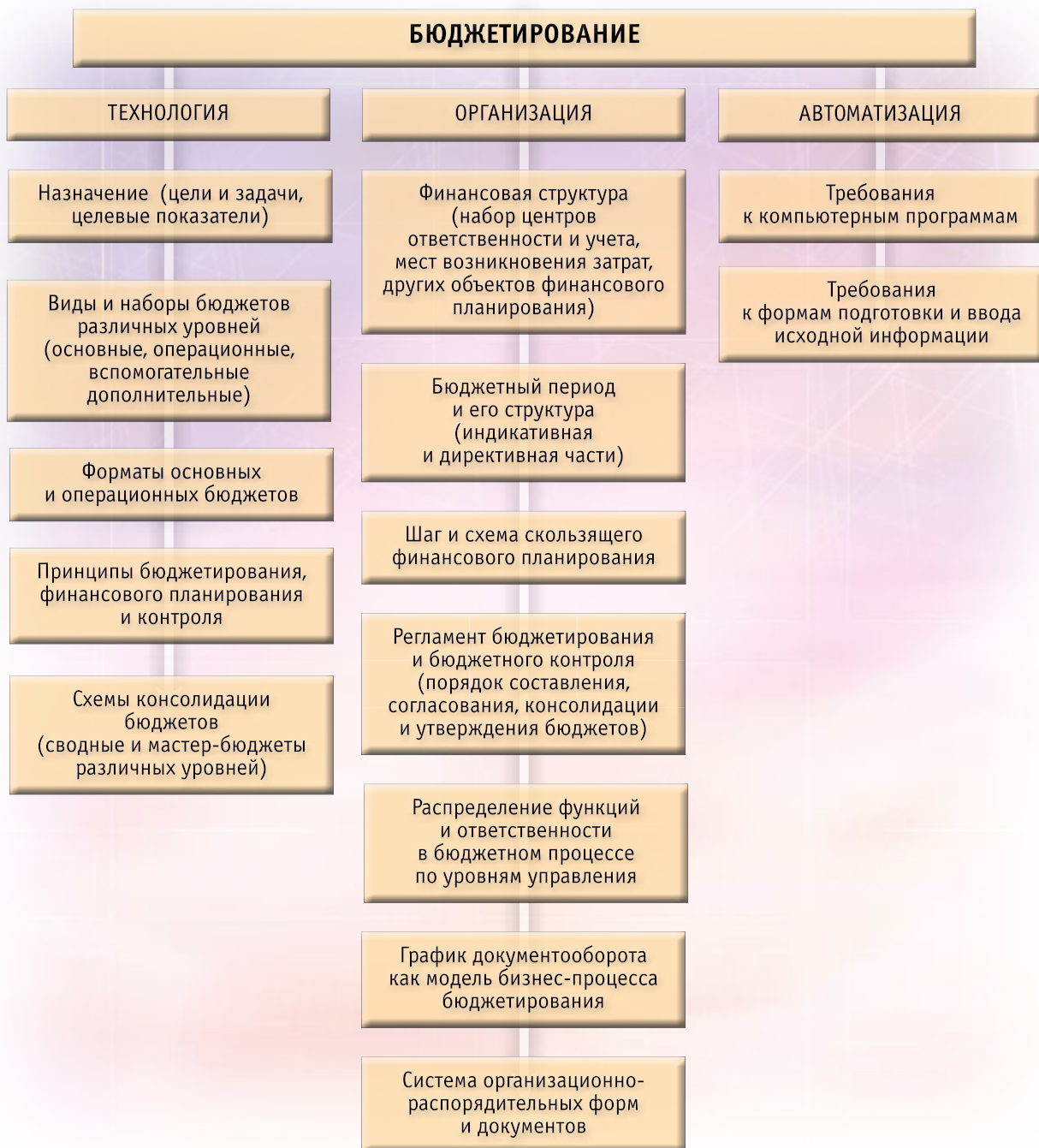


Рис. 1. Этапы постановки бюджетирования и их элементы

Бюджетирование позволяет повысить эффективность распределения и использования ресурсов, создает объективную основу для оценки результатов деятельности организации и ее подразделений.

Постановка системы бюджетирования поможет в реализации ряда задач, стоящих перед руководством организации:

- определить стратегические цели;
- объективно оценить и спланировать действия в достижении поставленных целей;
- определить центры ответственности и механизм их взаимодействия;
- осуществлять контроль исполнения стратегических и оперативных решений.

Постановка полноценного внутрифирменного бюджетирования состоит из трех основных взаимосвязанных этапов, каждый из которых включает свои элементы (рис. 1).

1. Технология бюджетирования, в которую входят инструментарии финансового планирования, порядок консолидации бюджетов различных уровней управления и функционального назначения и т. п.
2. Организация бюджетирования, включающая финансовую структуру компании, бюджетный регламент и механизмы бюджетного контроля (процедуры составления бюджетов, их представления, согласования и утверждения, порядок последующей корректировки, сбора и обработки данных



об исполнении бюджетов), распределение функций в аппарате управления в процессе бюджетирования, систему внутренних нормативных документов (положений, должностных инструкций и т. п.).

3. Автоматизация финансовых расчетов, предусматривающая не столько составление финансовых прогнозов, сколько постановку так называемого сплошного управленческого учета, в рамках которого в любое время можно получать оперативную информацию о ходе исполнения ранее принятых бюджетов (о движении денежных средств, уровне издержек, структуре себестоимости, норме и массе прибыли и т. п.).

Завершающим этапом процесса постановки бюджетирования является внедрение программного продукта, который бы позволил не только составить бюджеты, но и провести анализ эффективности, а также рассмотреть альтернативные варианты бюджетов для выбора наиболее предпочтительного в данной организации.

Процесс бюджетирования подразумевает создание большого объема документов, сопровождающихся сложными арифметическими и статистическими расчетами. Составление даже одного варианта бюджета без применения современных компьютерных технологий уже является сложным процессом, а анализ различных сценариев и ситуационное моделирование, которое предполагает в некоторых случаях составление десятков и более родственных бюджетов, становится просто нереальным. Поэтому без использования программного обеспечения не может быть и речи о многовариантном планировании, столь необходимом для процесса генерации бюджета.

С развитием рынка и повышением конкуренции, в том числе и со стороны западных коммерческих организаций, российские организации вынуждены искать новые инструменты, обладающие не только учетными функциями, но и широкими возможностями проведения анализа, и поддерживающие процесс бюджетного управления.

Одной из первоочередных задач любой коммерческой организации является оптимизация инвестиций в предпринимательскую деятельность и источников их финансирования. Все больше руководителей современных коммерческих организаций приходят к пониманию того, что наилучшим образом эту задачу может решить только грамотно внедренная автоматизированная система бюджетирования. Поскольку потребность порождает спрос на соответствующие виды продукции, в последние годы на рынке появилось множество управленческих технологий в сочетании с компьютерными программами, позволяющими пользователям автоматизировать процесс бюджетирования предпринимательской деятельности коммерческих организаций.

Автоматизация процесса бюджетирования позволяет решить следующие задачи:

- снизить сроки подготовки и согласования бюджетов;

- сократить трудозатраты на формирование бюджетов;
- обеспечить целостность и непротиворечивость бюджетных и фактических данных;
- предусмотреть требуемый уровень безопасности доступа к данным;
- обеспечить гибкость построения бюджетов и их адаптацию к изменяющимся внешним и внутренним условиям.

Внедрение современного информационного решения позволяет усовершенствовать принятую в организации методологию и регламенты процесса бюджетирования за счет широких функциональных возможностей, включенных в представленные сегодня на рынке программные продукты по автоматизации бюджетирования. При этом следует помнить, что внедрение автоматизированных систем бюджетирования, являющихся по своей сути высшим уровнем эволюции систем управления, требует наличия достаточной зрелости системы управления организацией, зрелости ее внутреннего информационного пространства коммерческой организации.

Наличие слаженного единого информационного пространства у организации является одним из обязательных условий для эффективного управления ее деятельностью. Задачи, решаемые в ходе автоматизации управленческой деятельности коммерческой организации, как раз включают оптимизацию структуры ее внутреннего информационного пространства и создание механизмов, обеспечивающих максимальную простоту получения и анализа заинтересованными пользователями информации об ее деятельности.

Комплекс автоматизированных информационных систем организации должен максимально облегчить обработку, хранение и передачу данных, используемых в работе ее структурных подразделений. В частности, должна быть реализована автоматическая система управленческого учета, обеспечивающая требуемую для функционирования автоматизированной системы стратегического бюджетирования статистическую, нормативную, фактическую информацию о функционировании коммерческой организации.

Программное решение для бюджетирования коммерческих организаций должно включать в себя следующие модули:

- модуль планирования (бюджетирования);
- модуль связи с бухгалтерским (управленческим) учетом;
- модуль связи с разработкой проектно-сметной документации.

В настоящее время типовых комплексных решений, содержащих все три модуля, не существует. Имеются отдельные программные продукты, обеспечивающие некоторую функциональность двух из трех модулей. Это могут быть, например, бюджетирование и бухгалтерский учет, не имеющие связи со сметной документацией, или сметная программа и программа для ведения бухгалтерского учета (например, возможность

Стоимость российских программ для автоматизации бюджетирования

Программа	Производитель	Стоимость рабочего места
PlanDesigner	SoftProm	От 300 до 1500 евро (без НДС)
BPlan	BPlan	От 17 до 23,7 тыс. рублей (с НДС)
Инталев: Корпоративные финансы	ГК «Инталев»	От 24 до 85 тыс. рублей (с НДС)
«Быстрый старт. Бюджетирование»	Cogito Management Consulting	От 5 тыс. рублей и ниже (с НДС)
«Красный директор»	B-Micro	От 100 до 200 долларов (с НДС)

выгрузки из сметной программы WinABePC в «1С: Бухгалтерия» данных для проведения операций списания материалов), не связанные при этом с бюджетированием.

В отношении систем бюджетирования на российском рынке сейчас представлено более десятка программных продуктов автоматизации бюджетирования. Они различаются функциональными возможностями, применяемыми информационными технологиями, глубиной проработки функций и ориентации на количество пользователей, а также стоимостью внедрения и размерами организации, в которых могут работать.

Из западных систем на российском рынке наиболее известны:

- Oracle Financial Analyzer (OFA);
- Hyperion Pillar;
- Adaytum e.Planning Analyst;
- EPS Prophix Budgets;
- Comshare MPS.

Из отечественных продуктов выделяются:

- Инталев: Корпоративные финансы;
- Инталев: Бюджетное управление;
- Красный директор;
- Bplan;
- КИС: Бюджетирование.

В последние годы решения российских компаний, предлагающих собственные автоматизированные системы бюджетирования, по своей функциональности приблизились к западным аналогам. Кроме того, отечественные системы обычно отличаются более низкой ценой и лучшей интегрированностью с другими российскими пакетами, в первую очередь с бухгалтерскими программами (таблица).

Рассмотрим некоторые российские программные продукты для автоматизации бюджетирования. Например, BPlan – это специализированный программный продукт для эффективного решения задач бюджетирования – профессиональный инструмент финансового менеджера или руководителя компании, позволяющий быстро и эффективно разрабатывать, анализировать и контролировать исполнение ее бюджетов.

BPlan существует на рынке с августа 2003 года, имеет репутацию простой в освоении и эксплуатации программы с достаточным набором функций. До недавнего времени ее реализацией и поддержкой занималась компания ITeam, сейчас – одноименная компания BPlan.

BPlan не вызывает сложностей и не требует привлечения консультантов. Интерфейс программы

довольно простой и удобный для понимания. По мнению многих экспертов, в интерфейсе можно разобраться, имея опыт успешной работы с MS Excel.

К достоинствам BPlan можно отнести простоту и гибкость настройки бюджетной модели. Программа позволяет оперативно разрабатывать и вносить изменения в модель, подстраивать ее под изменяющиеся тенденции бизнеса, вводить новые направления в уже существующую бюджетную структуру. При этом сам процесс изменений в целом прозрачен и прост в исполнении.

Несомненный плюс системы в том, что менеджер бюджетного процесса сам настраивает нужные иерархии, вводит объекты и разрезы анализа. За счет поддержки иерархии элементов в бюджетной модели успешно реализована возможность консолидировать бюджеты отдельных центров ответственности и предприятий. Наличие функции план факт-анализа состоит в возможности оперативно отслеживать фактические данные на предмет отклонений от целевых параметров и контролировать процент выполнения плана. При этом данные можно детализировать по заданной иерархии на более мелкие элементы.

Основной недостаток BPlan – отсутствие интеграции с учетными системами, например с «1С». То, что система не интегрирована со специализированными бухгалтерскими программами, увеличивает трудозатраты при анализе фактических данных.

В программе можно разграничить права доступа к отдельным элементам бюджетной модели, но нельзя отследить факты внесения изменений конкретными пользователями. Или другой пример: система позволяет разрабатывать формы и отчеты в разрезе требуемых аналитик, но не дает возможности корректировать или настраивать внешний вид отчетов.

BPlan подойдет малым предприятиям, а также средним из тех, которые только создают процедуру бюджетирования. Программа содержит несколько шаблонов бюджетов. Это облегчит старт и позволит сэкономить время при формировании бюджетной модели. BPlan скорее всего окажется удобным инструментом бюджетирования для небольшой компании, где в процессе финансового планирования и анализа исполнения бюджета задействовано не более 10 человек.

Система PlanDesigner выпускается и поддерживается компанией SoftProm (Москва) с 1999 года. Позволяет вносить изменения в уже построенную



бюджетную модель. Имеет удобные средства графического отображения бюджетной модели и взаимосвязей между бюджетами (показывает в виде рисунков).

Система позволяет расшифровать интересующий показатель самым подробным образом, вплоть до первичных документов. И поскольку она полностью совместима с учетными программами, существует также возможность перейти, например, непосредственно в «1С».

Однако один из недостатков системы состоит в том, что настройки, необходимые для поддержки процесса бюджетирования с вовлечением нескольких менеджеров, в большинстве случаев требуют привлечения технических специалистов. PlanDesigner можно рекомендовать как средним, так и крупным организациям.

Программа «Инталев: Корпоративные финансы» (группа компаний «Инталев») появилась на рынке в 2001 году. На сегодняшний день она позволяет автоматизировать не только бюджетирование, но и другие функции финансового управления. В отличие от других тестируемых программ, «Инталев: Корпоративные финансы» построена на базе «1С». Соответственно, планирование той или иной хозяйственной операции осуществляется в форме транзакций (проводок).

Программа имеет удобный и привычный в обращении интерфейс. Система двойной записи, аналогичная бухгалтерским проводкам, позволяет формировать прогнозный баланс, бюджет доходов и расходов, а также бюджет движения денежных средств косвенным методом за любой период и в любом разрезе. Благодаря возможности полной интеграции с «1С» пользователь может просмотреть интересующую его аналитику вплоть до каждого начисленного расхода и дохода и закрывающихся счетов.

Инструментарий программы позволяет настроить любую бюджетную модель. Сценарии легко разрабатываются и сравниваются. Для моделирования отчетов можно использовать как собственный построитель отчетов «Инталев», так и предоставленный программой «1С».

К достоинствам программы можно отнести качество реализации план-графика согласований, возможность отслеживать показатели эффективности (KPI) без запуска полного клиента и просматривать отчеты через web-портал, а также полноценный документооборот (с сохранением версий документов). Программный продукт позволяет построить прозрачную и удобную для контроля систему формирования и согласования бюджетов.

Формировать и настраивать отчеты можно в любых требуемых для анализа аналитиках. Причем количество аналитических разрезов практически не ограничено, вполне по силам реализовать все необходимые требования к параметрам предоставления информации.

В отношении простоты и гибкости настроек бюджетной модели «Инталев: Корпоративные финансы» следует отметить, что они несколько уступают

PlanDesigner. У последней системы более удобный способ создания форм отчетов и набора требуемой аналитики.

Принципиальных недостатков в «Инталев: Корпоративные финансы» нет, однако интерфейс программы мог бы быть менее громоздким. Его лучше упростить, предоставляя при этом пользователю возможность добавлять необходимые элементы. Как, например, это реализовано с настройкой панели инструментов в MS Excel. К минусам системы относится некоторая сложность и трудоемкость изменения отчетов, построения плана счетов, да и настройки системы в целом.

Программный продукт «Инталев: Корпоративные финансы» подойдет как средним, так и крупным разветвленным компаниям. Систему лучше использовать совместно с «1С:Бухгалтерия» или «1С:Управление промышленным предприятием», поскольку ее эксплуатация в чистом виде потребует дополнительных настроек обмена данными. Но поскольку она «заточена» под «1С», ее нет смысла устанавливать тем компаниям, в которых используется другая учетная система.

Программа «Красный директор», выпускаемая компанией В-Місго с февраля 1997 года, позиционируется как простое коробочное решение для бюджетирования, обладающее минимально необходимым набором функций и не вызывающее сложностей при установке. Главное достоинство программы, отмеченное большинством экспертов, – качество реализации платежного календаря.

«Красный директор» отличается простотой интерфейса, но по удобству работы в нем уступает аналогам (BPlan, PlanDesigner). Настройку бюджетной модели можно назвать сравнительно гибкой, формы стандартных отчетов в целом достаточно удобны. Есть возможность создания нескольких сценариев развития компании и последующего план-факт анализа по каждому из них. Программу довольно просто освоить при помощи встроенного путеводителя. Плюс программы и в возможности проектного бюджетирования.

Отчеты в программе нацелены скорее на оперативный контроль, а не на анализ бюджета. Для успешной реализации этой идеи не хватает интеграции с системами банк-клиент, также к недостаткам можно отнести невозможность формирования настраиваемых (нестандартных) отчетов.

Коробочное решение «Быстрый старт». Программа разработана на базе MS Access, имеет три варианта решения – для производственного, торгового и проектноориентированного предприятия. По словам представителей компании, доработка программы под нужды конкретного пользователя занимает около месяца.

«Быстрый старт. Бюджетирование» – самый экономичный, и соответственно, упрощенный вариант автоматизации бюджетирования из представленных систем. Программа обладает минимально необходимым набором функций и встроенных

отчетов. Настройка бюджетной модели возможна посредством инструментов MS Access.


В программу заложены практически все методы и подходы, используемые при финансовом планировании. Есть возможность произвести необходимые расчеты тех или иных плановых показателей. Гибкость настройки бюджетной модели в системе обеспечена за счет простого способа изменения справочников и аналитик.

Поскольку «Быстрый старт. Бюджетирование» позиционируется как простое и доступное решение, не имеет смысла требовать от него тех же функций, которые есть в более дорогостоящих решениях. Однако разработчикам стоило бы избавиться от нескольких недочетов. Не очень понятна логика структурирования таблиц по разделам системы. Почему, например, БДР – это отчет, а не сводный план. Операционные, дополнительные и сводные бюджеты удобнее расположить в одном разделе.

В функционал программы можно добавить построение диаграмм и редактирования конечных

отчетов, проведения полноценного сценарного анализа. Функционала программы будет достаточно для малых компаний.

Бюджетирование прежде всего представляет собой систему жестких порядков или процедур, которые, с одной стороны, облегчают работу, а с другой – требуют от руководителей центров ответственности коммерческой организации дисциплины и подчинения единым правилам. Выбор должен в первую очередь опираться на стоящие задачи, специфику организации и финансовые возможности.

В целом из рассмотренного материала видно, что для успешного внедрения системы бюджетирования необходимо оценить множество факторов, связанных с общим уровнем управленческой культуры в коммерческой организации. Таким образом, при разработке бюджетной системы важно учитывать управленческую «зрелость» организации. В том числе это относится и к наличию в организации отлаженной системы управленческого учета, системы стратегического управления и системы мотивации специалистов. 

Библиографический список

1. Анынин В.М. Бюджетирование в компании: современные технологии постановки и развития: учебное пособие. – М.: Дело, 2007. – 420 с.
2. Голицев Д., Комлева И., Покалюхин Д. Какую программу выбрать для автоматизации бюджетирования. Независимый тест-драйв // Финансовый директор. – 2009. – № 5. – С. 12.
3. Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В. Управленческий учет и бюджетирование как обязательное условие повышения эффективности деятельности коммерческих организаций // Учет и статистика. – 2013. – № 3. – С. 98.
4. Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности? монография; [под ред. Н.Т. Лабынцева]. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 178 с.
5. Управленческий учет и внутренний контроль в коммерческих организациях: состояние и перспективы развития? монография; [под ред. Н.Т. Лабынцева]. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 204 с.
6. Черных И.Н. Организация учета затрат по центрам ответственности: Учеб. пособие / И.Н. Черных, З.Ч. Хамидуллина. – М.: КНОРУС, 2010. – 160 с.

Reference

1. Anynin V.M. Budjetirovanie v kompanii: sovremennye tehnologii postanovki i razvitiya [Budgeting: modern technologies of production and development]: tutorial. – M.: Delo, 2007.- 420 p. (in Russian).
2. Golitsev D., Komleva I., Poolwhen D. Kakuyu programmu vybrat' dlya avtomatizacii budjetirovaniya. Nezavisimyi test-drayv [Which program to choose to automate budgeting. Independent test drive] // Finansovyi director. – 2009. – # 5. P. 12 (in Russian).
3. Labintsev N.T., Cukrowa O.V. Upravlencheskiy uchet i budjetirovanie kak obyazatel'noe uslovie povysheniya effektivnosti deyatel'nosti kommercheskih organizacij [Management accounting and budgeting as a mandatory condition for increasing the efficiency of commercial organizations, as well] // Uchet i statistika. – 2013. – # 3. – P. 98 (in Russian).
4. Upravlencheskiy uchet i vnutrifirmennyi kontrol' v usloviyah kommercheskoy deyatel'nosti [Management accounting and internal control in terms of commercial activity]: monograph. [under ed. N.T. Labyntsev]. – M.: Finansy i statistika, 2009. – 178 p. (in Russian).
5. Upravlencheskiy uchet i vnutrifirmennyi kontrol' v kommercheskih organizacijah: sostoyanie i perspektivy razvitiya [Managerial accounting and internal control in commercial organizations: status and prospects]? monograph. [under ed. N.T. Labyntsev]. – M.: Finansy i statistika, 2011. – 204 p. (in Russian).
6. Chernyh I.N. Organizaciya ucheta zatrat po centram otvetstvennosti [Organization of cost accounting by responsibility center]? Textbook manual / I.N. Chernyh, Z.Ch. Khamidullina. – M.: KNORUS, 2010. – 160 p. (in Russian).

УДК 336.221

Особенности ценообразования и роль функционального анализа для контроля трансфертных сделок

Features pricing and the role of functional analysis for control transfer transactions

Лариса Петровна Грундел, *Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва*

канд. экон. наук, доцент кафедры налогового консультирования

Larisa P. Grundel, *Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow*

Phd, Associate Professor of Department of Tax Advisory

e-mail: lpgrundel@gmail.com

109456, г. Москва, 4-й Вешняковский пр., 4, каб. 305. Тел. +7 (499) 277-39-41.

Ap. 305, 4, the 4th Veshyakovskiy sec. road, Moscow, 109456. Phone +7 (499) 277-39-41.

Цены сделок, заключенных между взаимозависимыми лицами, налоговые органы сравнивают с ценами сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сравнить цены можно только по сопоставимым сделкам, заключаемым в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях. Сделки могут быть признаны сопоставимыми, если различия между их условиями не оказывают существенного влияния на их результаты или если такие различия могут быть учтены с помощью применения для целей налогообложения соответствующих корректировок к условиям или результатам сделок. В статье проведен анализ особенностей признания цен рыночными для целей налогообложения при применении регулируемых цен. Проанализированы виды корректировок на сопоставимость, а именно: корректировка диапазона рыночных цен (рентабельности), корректировка на условия сделок, корректировка бухгалтерской отчетности. Выявлены корректировки на базис поставки, корректировка на условия оплаты, корректировка на оборотный капитал.

Prices of transactions concluded between related parties, the tax authorities compared with the prices of transactions between persons who are not interdependent. Compare Prices can only be for comparable transactions concluded in the same commercial and (or) financial conditions. Transactions may be considered comparable if the difference between their terms do not have a material impact on the results or if such differences can be accounted for by applying for tax purposes, appropriate adjustments to the conditions or results of the transactions. The analysis of the features of the recognition of market prices for tax purposes in the application of regulated prices.

Analyzed the types of adjustments for comparability, namely the adjustment range of market prices (profitability), the adjustment to the terms of transactions, the adjustment of the financial statements. Identified on the basis of delivery adjustment, the adjustment to the payment terms, the adjustment for working capital.

Ключевые слова: рыночная цена; цена для целей налогообложения; корректировка диапазона рыночных цен (рентабельности); корректировка на условия сделок; корректировка бухгалтерской отчетности; корректировка на базис поставки; корректировка на условия оплаты; корректировка на оборотный капитал; сопоставимые сделки; функциональный анализ.

Keywords: the market price; price for tax purposes; adjustment of the range of market prices (cost-effectiveness); adjustment to the terms of transactions; adjustment of the financial statements; adjustment for delivery basis; adjustment to the terms of payment; adjusted for working capital; comparable transactions; functional analysis.

Контроль налоговых органов за ценообразованием

Несмотря на действие объективных рыночных механизмов, которые побуждают субъекты хозяйственной деятельности формировать цены с учетом рыночных факторов, контрагенты при установлении цены могут исходить из субъективных соображений, в том числе желания уклониться от уплаты налога на прибыль организаций или косвенных налогов, взимаемых по адвалорным ставкам. Для этой цели они часто используют механизм трансфертного ценообразования.



Поскольку трансфертное ценообразование может применяться организациями как инструмент управления рисками и как элемент системы оценки эффективности деятельности организаций, на налоговые органы возложена обязанность регулировать условия ценообразования в пределах, установленных законодательством, с целью осуществления контроля за методикой ценообразования.

Определение цены для целей налогообложения

Взаимозависимые организации всегда могут договориться о цене, по которой они будут торговать друг с другом. Российским законодательством не запрещается устанавливать любую цену сделки, заключать безвозмездные сделки. Однако налоги при этом должны быть уплачены, исходя из рыночной цены.

Рыночными признаются цены по сделкам, заключенным лицами, не признаваемыми взаимозависимыми.

Рыночной считается цена, которая:

- установлена антимонопольным органом;
- является результатом биржевых торгов;
- определена оценщиком, если проведение оценки является обязательным;
- определена в соответствии с соглашением о ценообразовании, заключенным в соответствии с главой 14.6 НК РФ.

При определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки, данная цена признается рыночной, пока налоговым органом не доказано обратное, либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога.

Цена, указанная в сделке, может быть учтена налогоплательщиком для целей налогообложения, если это не привело к уменьшению сумм уплачиваемых налогов. Налогоплательщик вправе для целей налогообложения применить цену, отличную от цены сделки, если она не соответствует рыночной цене и это обстоятельство не повлекло за собой занижение суммы налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц, налога на добычу полезных ископаемых и налога на добавленную стоимость. Поэтому налогоплательщик может самостоятельно скорректировать налоговую базу и пересчитать сумму соответствующих налогов по итогам календарного года.

Если цена сделки, заключенной между взаимозависимыми лицами, отличается от рыночной, налоговые органы вправе самостоятельно определить доход по такой сделке и доначислить налоги.

Особенности признания цен рыночными для целей налогообложения при применении регулируемых цен

При реализации определенных видов товаров (работ, услуг) применяются регулируемые цены. Цены, минимальную и максимальную величину которых определяют органы государственной власти, называют регулируемыми.

Государственное регулирование цен осуществляется в сфере естественных монополий и в отношении социально значимых товаров и услуг. Основы такого регулирования заложены Указом Президента РФ от 28.02.1995 № 221 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)» и некоторыми законами:

- Федеральный закон от 17.08.1995 № 147-ФЗ «О естественных монополиях»;
- Федеральный закон от 31.03.1999 № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации»;



- Федеральный закон от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции»;

- Федеральный закон от 12.04.2010 № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств» и др.

Государственное регулирование цен может осуществляться путем установления:

- твердой (фиксированной) цены;
- предельного уровня цен;
- коэффициентов к цене и иными способами.

Статья 105.4 НК РФ предусматривает дополнительные способы регулирования цен. Регулирование может осуществляться посредством:

- установления цены;
- согласования с уполномоченным органом исполнительной власти формулы цены;
- установления максимальных и (или) минимальных предельных цен;
- установления надбавок к цене или скидок с нее;
- иных ограничений на рентабельность или прибыль в указанных сделках.

При реализации товаров по рыночным ценам регулируемые цены признаются рыночными для целей налогообложения.

Установлена только минимальная предельная цена

Минимальная предельная цена не учитывается при определении цены в следующем случае: если минимальное значение интервала рыночных цен без учета такой минимальной предельной цены превышает эту минимальную предельную цену. В случае если минимальная предельная цена равна или превышает минимальное значение интервала рыночных цен, то интервалом рыночных цен признается интервал, минимальное значение которого равно установленной минимальной предельной цене, а максимальное значение принимается равным его максимальному значению.

Таким образом, какая цена будет считаться рыночной, если налогоплательщик вправе продавать товар по любой цене выше минимальной? Налоговые органы в таком случае определяют интервал рыночных цен, в указанном интервале определяются минимальное и максимальное значения. Если минимальная предельная цена ниже определенного налоговыми органами рыночного интервала, она не принимается во внимание.

Установлена только максимальная предельная цена

Максимальная предельная цена не учитывается при определении цены в следующем случае: если максимальная предельная цена превышает максимальное значение интервала

рыночных цен без учета такой максимальной предельной цены. В случае если максимальная предельная цена равна или меньше минимального значения интервала рыночных цен, максимальное значение которого равно этой максимальной предельной цене, а минимальное значение принимается равным его минимальному значению, определенному в соответствии с гл. 14.3 НК РФ.

То есть если максимальная предельная цена не попадает в интервал рыночных цен, определенных налоговыми органами, она не принимается во внимание при определении рыночных цен для целей налогообложения. Если максимальная предельная цена находится в интервале, установленном налоговыми органами, для целей налогообложения берутся значения, находящиеся в пределах минимального значения интервала и максимальной предельной цены.

Установлены одновременно и минимальная, и максимальная предельные цены

Если для сделки установлены одновременно и минимальная, и предельная цены, то такие цены не учитываются при определении рыночной цены при наличии двух условий:

- 1) если минимальное значение интервала рыночных цен без учета указанных минимальной и максимальной предельных цен больше такой минимальной предельной цены;
- 2) максимальное значение этого интервала рыночных цен без учета указанных минимальной и максимальной предельных цен меньше установленной максимальной предельной цены.

Если оба указанных значения находятся внутри интервала рыночных цен, определенных налоговыми органами, для целей налогообложения учитываются только минимальная и максимальная предельные цены. Если эти предельные цены выходят за пределы интервала, для целей налогообложения берется интервал рыночных цен, установленный налоговыми органами.

Если максимальная предельная цена находится внутри интервала, определенного налоговыми органами, а минимальная предельная цена выходит за его пределы, для целей налогообложения принимается интервал от минимального значения интервала до максимальной предельной цены. Если минимальная предельная цена находится внутри интервала, определенного налоговыми органами, а максимальная выходит за его пределы, для целей налогообложения берется интервал от минимальной предельной цены до максимального значения интервала.

В случае если минимальное значение интервала рыночных цен будет меньше минимальной предельной цены, а максимальное значение рыночного

интервала будет превышать максимальную предельную цену, то рыночные цены должны быть скорректированы.

Сопоставимость сделок при установлении цены для целей налогообложения

Цены сделок, заключенных между взаимозависимыми лицами, налоговые органы сравнивают с ценами сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. В соответствии со статьей 105.5 НК РФ, сравнивать цены можно только по сопоставимым сделкам, заключаемым в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях.

Сделки могут быть признаны сопоставимыми, если различия между их условиями не оказывают существенного влияния на их результаты или если такие различия могут быть учтены с помощью применения для целей налогообложения соответствующих корректировок к условиям и (или) результатам сделок.

Сопоставимые сделки – это сделки, которые совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой. Сопоставимыми сделками являются сделки или совокупность сделок между взаимозависимыми лицами, для определения доходов в которых ФНС России сопоставляет их со сделками между не взаимозависимыми сделками. Ранее в Налоговом кодексе РФ содержалось понятие сопоставимых условий сделок.

Так, условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

Виды корректировок на сопоставимость

Раздел V.1 «Взаимозависимые лица. общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» НК РФ предусматривает следующие виды корректировок на сопоставимость:

1. Корректировка диапазона рыночных цен (рентабельности) — интерквартильный диапазон (п. 4 ст. 105.8, п. 3 ст. 105.9 НК РФ).
2. Корректировка на условия сделок:
 - корректировка на условия доставки товаров (работ, услуг) и уплату вывозных таможенных пошлин (подпункты 1, 2 п. 5 ст. 105.9 НК РФ);
 - корректировка на условия платежа (подп. 3 п. 5, ст. 105.9 НК РФ);
3. Корректировка на комиссионное (агентское) вознаграждение торгового брокера (комиссионера

или агента) за выполнение им торгово-посреднических функций:

- корректировка бухгалтерской отчетности;
- соответствие систем бухгалтерского учета (п. 2 ст. 105.8 НК РФ);
- корректировки показателей отчетности (restatements) (п. 8 ст. 105.8 НК РФ).

Корректировки на базис поставки

Ситуация. Корректировка сопоставляемой сделки с базисом поставки FOB (франко-борт) к анализируемой сделке на условиях CIF (стоимость, страхование и фрахт).

Вывод. К цене сопоставляемой сделки на условиях FOB необходимо добавить стоимость фрахта и взносы на морское страхование груза.

Ситуация. Корректировка сопоставляемой сделки с базисом поставки FOB (франко-борт) к анализируемой сделке на условиях FIP (франко-трубопровод).

Вывод. Из цены сопоставляемой сделки на условиях FOB необходимо вычесть экспортную пошлину, стоимость перевалки в порту, стоимость прокачки по трубопроводу (до базиса поставки анализируемой сделки) и умножить на сумму НДС.

Корректировка на условия оплаты

Ситуация. Корректировка сопоставляемой сделки покупки с условием 100процентной предоплаты к анализируемой сделке с условием оплаты покупки в течение 30 дней.

Вывод. Корректировка осуществляется как произведение цены в сопоставляемой сделке на норму дисконта, которая рассчитывается в данном случае как:

Цена $\times (1 + 0,09 \times (30 : 365))$, где,

0,09 – ставка размещения денежных средств (годовых);

30 – количество дней отсрочки оплаты;

365 – количество дней в году.

Определение сопоставимости и корректировки коммерческих и (или) финансовых условий сделок в настоящее время осуществляется посредством анализа характеристик анализируемой и сопоставляемых сделок.

При этом необходимо проводить анализ таких характеристик, которые оказывают существенное влияние на коммерческие и (или) финансовые условия сделок, сторонами которых являются не взаимозависимые лица. В отношении характеристики функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, налоговые органы будут анализировать характеристики активов, которые были использованы в сделке, риски сторон, распределение ответственности между ними.





Библиографический список

1. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».
2. Грундел Л.П. Методы трансфертного ценообразования и практика их применения // Налоговая политика и практика. — 2013. — № 9-1 (129). — С. 16-22.
3. Грундел Л.П. Сравнительная характеристика применения методов трансфертного ценообразования в России и за рубежом // Экономика. Налоги. Право. — 2014. — № 1. — С. 114-121.
4. Грундел Л.П., Пинская М.Р. Налоговое администрирование трансфертного ценообразования: от теории к практике // Вестник Финансового университета. — 2012. — № 2 (68). — С. 108-113.
5. Грундел Л.П. Налоговое администрирование трансфертного ценообразования в России: монография. — М.: Финансовый университет при Правительстве РФ. — 2014. — 368 с.
6. OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Articles 7, 9.
7. Transfer Pricing Global Referecce Guide // Ernst&Young, LLP, October 2010.

Reference

1. The Federal Law of 18.07.2011 № 227-FZ “O vnesenii izmeneniy v otdel’nye zakonodatel’nye akty Rossiyskoy Federacii v svyazi s sovershenstvovaniem principov opredeleniya cen dlya celey nalogooblojeniya” [“On Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation in connection with the improvement of pricing principles for tax purposes”] (in Russian).
2. Grundel L.P. Metody transfertnogo cenoobrazovaniya i praktika ih primeneniya [Transfer pricing methods and their practical application] // Nalogovaya politika i praktika. — 2013. — № 9-1 (129). — P. 16-22 (in Russian).
3. Grundel L.P. Sravnitel’naya harakteristika primeneniya metodov transfertnogo cenoobrazovaniya v Rossi i za rubejom [Comparative characteristics of the application of transfer pricing methods in Russia and abroad] // Ekonomika. Nalogi. Pravo. — 2014. — № 1. — P. 114-121 (in Russian).
4. Grundel L.P., Pinsk M.R. Nalogovoe administrirovanie transfertnogo cenoobrazovaniya: ot teorii k praktike [Tax administration of transfer pricing: from theory to practice] // Vestnik Finansovogo universiteta. — 2012. — № 2 (68). — P. 108-113 (in Russian).
5. Grundel L.P. Nalogovoe administrirovanie transfertnogo cenoobrazovaniya v Rossii [Tax Administration Transfer Pricing in Russia]: monograph. — M.: Financial University under the Government of the Russian Federation. — 2014. — 368 p. (in Russian).
6. OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Articles 7, 9.
7. Transfer Pricing Global Referecce Guide // Ernst & Young, LLP, October 2010.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

Действительный член



Международной
федерации
бухгалтеров

Программа ИПБ России «Финансовый директор»

Финансовый директор играет ключевую роль в динамичном развитии любой компании.

Финансовый директор:

- формирует финансовую политику
- обеспечивает финансовую устойчивость и платежеспособность
- управляет финансами и определяет источники финансирования
- анализирует и минимизирует финансовые риски
- оценивает инвестиционную привлекательность
- разрабатывает инвестиционные проекты
- работает на повышение рентабельности и увеличение прибыли.

Программа ИПБ России «Финансовый директор» – это комплекс теоретических знаний и практических навыков, которые формируют кругозор современного профессионального бухгалтера и позволяют специалисту работать в должности финансового директора.

СПЕЦИАЛИСТ, У КОТОРОГО ЕСТЬ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ, ВСЕГДА ВОСТРЕБОВАН НА РЫНКЕ ТРУДА

Подробная информация по тел. +7 (495) 720-54-55 или на сайте www.ipbr.org.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ