

УДК 336.22:351.863

Г. Ю. Башашкина

Военный университет Министерства обороны Российской Федерации,
г. Москва, email: bashashkina@mail.ru

СОВОКУПНОСТЬ МЕРОПРИЯТИЙ ПО УПРАВЛЕНИЮ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ В ВИДЕ ЭКОНОМИКО- МАТЕМАТИЧЕСКОЙ МОДЕЛИ ЗАТРАТ НА ОБОРОНУ

Ключевые слова: налоговые риски, санкции, налогоплательщики, феномен риска, модель, последствия, налоговая политика, предприятия ВПК, финансовые потери, событие, трактовка.

В статье проведён анализ возникновения риска, предложена модель в виде экономико-математическом расчёте для определения налоговых рисков по затратам на оборону, отражающая динамический характер развития налогового риска. Любой налоговый риск состоит из трёх этапов: фактор, событие, последствие. Ключевым классификационным признаком риска является содержание этапа рискованной ситуации. Соответственно основными видами факторов риска являются правовые, экономические и организационные факторы. События риска при этом различаются в зависимости от характера влияния на зависимый показатель.

G. Yu. Bashashkina

Military University of the Ministry of Defense of the Russian Federation,
Moscow, email: bashashkina@mail.ru

A SET OF MEASURES TO MANAGE TAX RISKS IN THE FORM OF AN ECONOMIC AND MATHEMATICAL MODEL OF DEFENSE SPENDING

Keywords: tax risks, sanctions, taxpayers, risk phenomenon, model, consequences, tax policy, military-industrial complex enterprises, financial losses, event, interpretation.

The article analyzes the occurrence of risk, offers a model in the form of an economic and mathematical calculation for determining tax risks for defense costs, reflecting the dynamic nature of the development of tax risk. Any tax risk consists of three stages: factor, event, and consequence. The key classification feature of the risk is the content of the stage of the risk situation. Accordingly, the main types of risk factors are legal, economic and organizational factors. At the same time, risk events differ depending on the nature of the impact on the dependent indicator.

Под налоговыми рисками в экономической литературе понимаются «возможность финансовых потерь», «вероятность несоблюдения налогоплательщиком налогового и таможенного законодательства».

Автор справедливо отмечает, что понятие «налоговые риски» должно применяться в отношении всех субъектов налоговых правоотношений, т.е. не только налогоплательщиков, но и государства. Поэтому налоговые риски должны характеризоваться как вероятность финансовых потерь для всех участников налоговых правоотношений. Он называет внутренние и внешние факторы налогового риска для налогоплательщиков. К первым относятся их собственная деятельность по налоговому планированию. Внешние факторы от них не зависят, например, изменение условий на-

логообложения, мировая конъюнктура цен на экспортируемую продукцию. Таким образом, как государство, так и налогоплательщики должны оценивать степень налоговых рисков при проведении налоговой политики. Понятие «налоговые риски» неразрывно связано с сущностью риска в целом и экономическими рисками в определённом виде деятельности» [4].

В первоначальной трактовке, упоминаемой ещё Гомером, риск характеризовался как «опасность лавирования между скал», что отразилось в греческом варианте *ridsikon*, латинском – *ridsicare*, французском – *risdoe*.

В русском языке «рисковать» – значит пускаться наудачу, на неверное дело, действовать смело, предприимчиво, надеясь на счастье. В. И. Даль определял риск как предприимчивость, желание

делать что-то без верного расчёта [11], а С. И. Ожегов – как возможную опасность, действие наудачу в надежде на счастливый исход [19].

Обобщая эти определения, можно сказать, что риск – это опасность, угрожающая успешному результату. Кроме того, исследуемое понятие отражает возможные потери, вытекающие из специфики тех или иных явлений природы и видов деятельности человеческого общества.

Важно, что риск можно обозначить как измеренную неопределённость. Как отмечает Ю. А. Дятлов, феномен риска – это форма проявления человеческой субъективности в объективно обусловленных социальных ситуациях, фундаментальным признаком которых является ограниченность имеющихся ресурсов, что создаёт обстановку неопределённости и требует от социального субъекта выбора своего поведения в виде ответа на угрозы и вызовы. С другой стороны, в эпоху постмодерна отдельными авторами высказывается противоположное мнение: «Риск есть порождение эпохи рационализации социальной деятельности, когда исчезает представление о предопределённости всего происходящего с человеком, возрастает возможность предсказать последствия его решения и существует определённая возможность предсказать последствия его решений» [25].

Анализ литературы, касающийся рисков в налоговой сфере, позволяет сделать вывод, что в основном исследования посвящены налоговым рискам организации как налогоплательщика, которые включают:

- риск сокращения или ликвидации бизнеса вследствие повышения налоговой нагрузки или потери деловой репутации и обусловленного этим отказа контрагентов от деловых связей;

- риск снижения объёмов финансовых ресурсов и имущественного потенциала вследствие финансовых потерь в виде дополнительных платежей в бюджет, включая штрафные санкции, арест имущества, ограничение операций по счетам и др.

В научной экономической литературе этому понятию уделяется достаточно большое значение, которые отражены

в работах И. Т. Балабанова, К. П. Тоцкой, С. К. Содномовой, Т. А. Козенковой, Д. М. Щекина, В. Г. Панскова, М. Р. Пинской, С. Cozmei, E. C. Serban и др. характеризует неточности в законодательстве, приводящие к его непониманию, неверному толкованию и разногласиям со стороны организаций и контролирующих органов, что создаёт финансовую угрозу в виде уплаты пеней и штрафов [5-35. 41-49].

Важно подчеркнуть, что действующий Налоговый кодекс РФ и иные законодательные акты не раскрывают содержание термина «налоговый риск», однако этот термин широко используется в целом ряде нормативных документов и публикаций специалистов в области налогообложения.

А. Г. Иванян уточняет, что «...налоговый риск – это вероятность возникновения финансовых потерь, связанных с неопределённостью процессов исчисления и уплаты налогов и вызванных неоднозначностью и неточностью налогового законодательства» [13].

По мнению С. К. Содномовой, «...налоговый риск налогоплательщика – это вероятность такой ситуации, когда налогоплательщик может понести убытки в результате неправильного понимания воли законодателя» [30], Аналогичную позицию высказывает и Т. А. Козенкова, которая проявление налоговых рисков связывает с изменениями в налоговой политике налоговых ставок и льгот, введением новых налогов, таким образом, рассматривая только законодательные налоговые риски [30].

Д. М. Щекин считает, что «...налоговый риск в категорию финансовых рисков не входит, так как сам по себе не следует из природы финансовых операций, а обусловлен действиями налогоплательщика или органов государства по отношению к налогоплательщику» [44]. По мнению автора, эта позиция является спорной, поскольку последствия налоговых рисков проявляются в финансово-экономических результатах деятельности хозяйствующего субъекта.

Ряд зарубежных авторов, среди которых Catalina Cozmei и Elena Claudia Serban [49], также полагают, что налоговый риск состоит в том, что компании

не уверены в правильности применения положений налогового законодательства в своей деятельности, поэтому делается вывод, что управление налоговыми рисками – это предотвращение или сведение налоговых споров к минимуму [50].

Авторы А. В. Брызгалин, И. Н. Демчук, И. Я. Лукасевич, Ф. Н. Филина, Д. М. Щекин, А. Г. Иванян, А. Ю. Че, Н. А. Павленко, Н. Пятницкий – рассматривают налоговые риски с позиций организаций и государства как возможные неблагоприятные финансовые и иные последствия в результате действий или бездействий участников налоговых правоотношений [5-35].

Таким образом, под налоговым риском следует понимать опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери, связанные с процессом налогообложения, вследствие негативных отклонений, основанных на действующих и перспективных нормах права, из расчёта которых принимаются управленческие решения, а также в результате действий или бездействия органов государства и органов местного самоуправления.

А. Г. Иванян и А. Ю. Че, соединяя «налог» и «риск», дают своё определение «налоговому риску», под которым, они, подразумевают опасность возникновения непредвиденного отчуждения денежных средств налогоплательщика из-за действий (бездействия) государственных органов и (или) органов местного самоуправления [13].

По мнению Н. А. Павленко, налоговый риск – это финансовая (денежная) оценка негативных последствий нерациональных действий (или бездействия) конкретного лица или группы лиц в организации в области управления налоговыми обязательствами [23].

Н. Пятницкий формулирует налоговый риск как возможное наступление неблагоприятных последствий для налогоплательщика в результате действия внешних и внутренних факторов. При этом под внешними факторами понимается несовпадение правовых позиций, а под внутренними – выявление нарушений применения норм налогового законодательства, в результате которых возникают излишне начисленные суммы налогов [22].

По мнению Л. И. Гончаренко, именно комплексный подход к определению родовых признаков понятия экономических рисков позволяет включить в их состав налоговые риски, так как им присущи как материальные, так и нематериальные негативные последствия [10].

Налоговый риск, как правило, связан с финансовыми потерями в денежной форме. Но можно и шире рассмотреть это понятие. Так, при проведении налоговой проверки есть риск обеспечительных мер: выемка документов, арест имущества и т. д.

Л. И. Гончаренко и М. И. Мигунова уточняют, что «...налоговый риск – это неопределённость 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» [10].

Под налоговыми рисками в экономической литературе понимаются «возможность финансовых потерь», «вероятность несоблюдения налогоплательщиком налогового и таможенного законодательства».

Поэтому налоговые риски должны характеризоваться как вероятность финансовых потерь для всех участников налоговых правоотношений. Он называет внутренние и внешние факторы налогового риска для налогоплательщиков. К первым относятся их собственная деятельность по налоговому планированию. Внешние факторы от них не зависят, например, изменение условий налогообложения, мировая конъюнктура цен на экспортируемую продукцию. Таким образом, как государство, так и налогоплательщики должны оценивать степень налоговых рисков при проведении налоговой политики.

Для принятия эффективных решений в оперативном управлении налоговыми рисками (УНР) в деятельности Министерства обороны важно этот процесс формализовать в виде экономико-математической модели, позволяющей отразить взаимосвязи и закономерности в математической форме.

Использование математических методов для оценки налоговых рисков имеет принципиальную особенность. Указанные методы основаны на нормальном законе распределения случайных величин, то есть значения случайной величины всех испытаний стремятся к среднему значению. Вместе с тем, значения вариационных рядов, характеризующих динамику развития налоговой политики государства, реализуемой субъектами федерации, как правило, не стремятся к среднему значению. Следует подчеркнуть, что «перед органами власти, ответственными за реализацию налоговой политики, стоит задача по ежегодному увеличению или снижению показателей: увеличение объёма налоговых поступлений, снижение объёма налоговой задолженности, увеличение объёма доначислений по результатам проведения контрольных мероприятий, снижение объёма выпадающих доходов по неэффективным налоговым льготам и другие» [41]. Анализ показывает, что для проведения достоверной оценки налоговых рисков необходимо осуществлять оценку не абсолютных, а относительных показателей, отражающих темп роста значения показателя по отношению к значению в предыдущем году и удельный вес, а именно: «темп роста налоговых поступлений, удельный вес объёма налоговой задолженности в объёме налогового потенциала, темп роста дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы, темп снижения доли выпадающих доходов по налоговым льготам, признанным неэффективными, в общем объёме выпадающих доходов по налоговым льготам и другие» [41]

На основе выполненных исследований по определению сущности, классификации налоговых рисков с учётом отраслевой специфики, которые нашли отражение в ряде научных работ ведущих учёных [23], автором разработана модель, учитывающая особенности применения различных режимов налогообложения в деятельности предприятий Министерства обороны.

При построении модели УНР необходимо учитывать совокупность внешних и внутренних факторов предприятий военно-промышленного комплекса (ВПК),

оказывающих существенное влияние на этот процесс [1].

В качестве внешних факторов выступают нормативно-законодательные условия ведения бизнеса, налогообложения, таможенных процедур; уровень цен на топливо, энергетические ресурсы, материалы, запасные части; платёжеспособность и режим налогообложения контрагентов; среднеотраслевые расходы на персонал; уровень ставок на транспортные услуги, тарифов на сборы и другие.

Внутрифирменные факторы являются управляемыми параметрами деятельности предприятий Министерства обороны: применяемый режим налогообложения, уровень налоговой нагрузки; доходы от реализации транспортных услуг; применяемые тарифы на перевозки и другие работы или услуги, заработная плата работников, налоговые затраты и другие.

В формализованном виде совокупность налоговых рисков можно представить в следующей зависимости:

$$M \{m_1, m_2, m_3 \dots m_s\} \text{ при } m = \overline{1, s} \quad (1)$$

где: M – совокупность мероприятий по управлению налоговыми рисками;

m_1 – мероприятия по управлению налоговыми рискам, связанные с эксплуатацией армии и флота;

m_2 – мероприятия по управлению налоговыми рискам, связанные с коммерческой работой компаний;

m_3 – мероприятия по управлению налоговыми рискам, связанные с расходами на персонал предприятий ВПК;

m_s – s -ные мероприятия по управлению налоговыми рискам.

Модель управления налоговыми рисками построена на сопоставлении результатов до и после налоговой оптимизации.

В качестве целевой функции целесообразно определить рентабельность деятельности ($R_{\text{чп}}$), как отношение чистой прибыли к полученным доходам, что позволит оценить эффективность реализуемых мероприятий.

$$R_{\text{чп}} = \frac{\Pi_{\text{рч}}}{D_{\text{общ}}} \rightarrow \max \quad (2)$$

$$R_{\text{чп}} = \frac{(D_p - P_p) + D_{\text{вр}} - P_{\text{вр}} \pm \sum_s \Delta HO_{ms} \pm \sum_s \Delta CB_{ms}}{D_{\text{общ}}} \times 100 \rightarrow \max \quad (3)$$

$$D_{\text{общ}} = D_p + D_{\text{вр}} \quad (4)$$

где $D_p, D_{\text{вр}}, D_{\text{общ}}$ – соответственно, доходы от реализации, доходы по внереализационным операциям, доходы общие, руб.;

$P_p, P_{\text{вр}}, P_{\text{общ}}$ – соответственно, расходы от реализации, расходы по внереализационным операциям, расходы общие, руб.;

ΔHO_{ms} – изменение налоговых обязательств при осуществлении мероприятий по управлению налоговыми рисками, руб.;

ΔCB_{ms} – изменение величины страховых взносов при осуществлении мероприятий по управлению налоговыми рисками, руб.

Система ограничений экономической-математической модели состоит из двух уровней:

Ограничения 1 уровня – ограничения, основанные на подходах к оценке налоговых рисков налоговыми органами.

Ограничения 2 уровня – внутрифирменные ограничения, основанные на практических подходах к оценке налоговых рисков предприятий ВПК и учитывающие специфические особенности армии и флота, потребность в услугах предприятий ВПК в разные временные периоды эксплуатации армии и флота.

На каждом уровне ограничения подразделяются на количественные и качественные. Обозначение величин выполнено по мере их применения с сохранением ранее использованных обозначений.

Ограничения 1 уровня – на основании показателей, установленных налоговыми органами для проверки, т.е. формулирование ограничений, позволяющих предприятиям ВПК по формальным признакам не вызывать незапланированные налоговые проверки [3].

1.1. Количественные ограничения:

1.1.1. Фактическая налоговая нагрузка

ка предприятий ВПК ($HH_{\text{факт.}}$) больше или равна среднему уровню налоговой нагрузки по хозяйствующим субъектам в предприятиях деятельности ($\overline{HH}_{\text{отрасл ФНС}}$)

$$H_{\text{факт.}} = \frac{H_{\text{уплач.}}}{D_{\text{общ}}} \times 100 \geq \overline{HH}_{\text{отрасл ФНС}} \quad (5)$$

где: $H_{\text{уплач.}}$ – сумма налогов, уплаченных предприятий ВПК, руб.;

1.1.2. Отсутствие убытков в деятельности предприятиями ВПК на протяжении нескольких налоговых периодов ($\sum U\bar{b}_n$).

$$\sum U\bar{b}_n = 0, \text{ руб.} \quad (6)$$

где: n – налоговый период.

1.1.3. Доля налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (НДС) в сумме начисленного НДС за год не превышает установленного норматива

$$\frac{NB_{\text{ндс}}}{\text{НДС}_{\text{нач}}} \cdot 100 \leq a$$

где D_{ϕ} – вычеты по НДС за год, руб.;

P_{ϕ} – сумма начисленного НДС за год, руб.;

a – норматив, устанавливаемый регламентирующим актом [3], в 2020 г. – 89%.

1.1.4. Опережающий темп роста доходов над темпом роста расходов от реализации товаров (*работ, услуг*), учитываемых при исчислении налога на прибыль предприятий ВПК.

$$\frac{D_{\phi n}}{D_{\phi n-1}} > \frac{P_{\phi n}}{P_{\phi n-1}} \quad (8)$$

где D_{ϕ} – сумма фактических доходов предприятий ВПК за налоговый период, руб.;

P_{ϕ} – сумма фактических расходов предприятий ВПК за налоговый период, руб.

1.1.5. Среднемесячная заработная плата на одного работника предприятий ВПК ($\overline{ЗП}_{\text{раб ф}}$) не ниже ее среднего уровня по Министерству обороны Российской Федерации в соответствующем

субъекте РФ ($\overline{ЗП}_{\text{раб отрасл ф}}$), руб.

$$\overline{3\Pi}_{\text{рабф}} \geq \overline{3\Pi}_{\text{работрасл}}, \text{ руб.} \quad (9)$$

1.1.6. Отсутствие значительного отклонения уровня рентабельности (*продаж* и активов) в деятельности предприятий ВПК от уровня рентабельности в сфере транспорта.

$$R_{\text{факт. продаж}} = \frac{\Pi_{\text{деят}}}{C_{\text{деят}}} \times 100 > \overline{R}_{\text{продаж}_{\text{отрасл}}} \times k_{\text{Норм. предел Rn}}, \quad (10)$$

$$R_{\text{факт. активов}} = \frac{\Pi_{\text{н/о}}}{\text{ВБ}_A} \times 100 > \overline{R}_{\text{активов}_{\text{отрасл}}} \times k_{\text{Норм. предел Ra}}, \quad (11)$$

где $R_{\text{факт. продаж}}$ – показатель рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг компании за налоговый период, %;
 $\Pi_{\text{деят}}$ – сумма прибыли от продаж компании за налоговый период, руб.;

$\overline{R}_{\text{продаж}_{\text{отрасл}}}$ – себестоимость транспортных услуг компании за налоговый период, руб.;

$k_{\text{Норм. предел Rn}}$ – предельно установленная нормативным актом величина рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг в сфере транспорта, %;

$k_{\text{Норм. предел Rn}}$ – коэффициент приближения к предельно установленному показателю рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг в сфере транспорта;

$$k_{\text{Норм. предел Rn}} = 100 - \frac{H_{\text{уменьш. R}}}{100} \quad (12)$$

где $H_{\text{уменьш. R}}$ – норматив отклонение %. В 2019 году – 10%;

$R_{\text{факт. активов}}$ – показатель рентабельности активов компании за налоговый период, %;

$\Pi_{\text{н/о}}$ – сумма прибыли до налогообложения компании за налоговый период, руб.;

$\overline{\text{ВБ}}_A$ – средняя стоимости активов компании за налоговый период, руб.;

$\overline{R}_{\text{активов}_{\text{отрасл}}}$ – предельно установленный нормативным актом показатель рентабельности активов в сфере транспорта, %;

$k_{\text{Норм. предел Ra}}$ – коэффициент приближения к предельно установленному показателю рентабельности активов в сфере транспорта;

$$k_{\text{Норм. предел Ra}} = 100 - \frac{H_{\text{уменьш. R}}}{100} \quad (13)$$

где $H_{\text{уменьш. R}}$ – норматив отклонение %. В 2019 году – 10%.

1.1.7. Дополнительные ограничения для организаций, оказывающих услуги Министерству обороны, применяющих упрощённый режим налогообложения:

– доля участия других организаций в уставном капитале компании не превышает предельно установленную величину.

$$\frac{\sum_j \text{УК}_j}{\text{УК}} \times 100 \leq B_{\text{Норм. УК}} \times k_{\text{Норм. УК. предел}}$$

где УК_j – величина участия j-ого юридического лица в уставном капитале доходной компании, руб.;

УК – уставный капитал компании, руб.

$B_{\text{Норм. УК}}$ – предельно установленная налоговым законодательством доля участия других организаций в уставном капитале предприятий ВПК, %. В 2020 году – 25%;

$k_{\text{Норм. УК. предел}}$ – коэффициент приближения к $k_{\text{Норм. УК}}$, %

$$k_{\text{Норм. УК. предел}} = \frac{100 - H_{\text{приблиз}}}{100} \quad (15)$$

где $H_{\text{приблиз}}$ – норматив приближения к предельному значению (в 2020 году менее 5%).

– средняя численность работников компании за налоговый (отчётный) период ($\text{Ч}_{\text{ср}}$) не превышает законодательно установленную величину.

$$\text{Ч}_{\text{ср}} \leq \text{Ч}_{\text{НормСЧ}} \times k_{\text{НормСЧ. предел}} \quad (16)$$

где $\text{Ч}_{\text{НормСЧ}}$ – предельно установленная налоговым законодательством средняя численность работников за налоговый (отчётный) период, чел., в 2020 году – 100 чел.;

$k_{\text{НормСЧ.предел}}$ – коэффициент приближения к предельно установленной налоговой законодательством средней численности работников за налоговый (отчётный) период,

$$k_{\text{Норм СЧ. предел}} = \frac{100 - H_{\text{приблиз}}}{100}$$

– остаточная стоимость основных средств ($C_{\text{ост OC}}$) предприятий ОПК не превышает законодательно установленную величину

$$C_{\text{ост OC}} + C_{\text{ост НМА}} \leq C_{\text{Норм. OC+НМА}} \times k_{\text{Норм. OC+НМА. предел}} \quad (18)$$

где $C_{\text{Норм. OC+НМА}}$ – предельно законодательно установленная остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, руб., в 2020 году – 100 млн. руб.;

$k_{\text{Норм. OC+НМА. предел}}$ – коэффициент приближения к $C_{\text{Норм. OC+НМА}}$

$$k_{\text{Норм. OC+НМА. предел}} = \frac{100 - H_{\text{приблиз}}}{100} \quad (19)$$

где $H_{\text{приблиз}}$ – норматив приближения (в 2020 году менее 5%).

– доходы компании по итогам отчётного (налогового) периода не превышают предельно установленную величину

$$D_{\text{общ}} \leq D_{\text{Норм. Д}} \times k_{\text{Норм. Д. предел}} \quad (20)$$

где:

$D_{\text{Норм. Д}}$ – предельно установленный законодательством размер доходов, руб., в 2020 году 150 млн. руб.;

$k_{\text{Норм. Д. предел}}$ – коэффициент приближе-

ния к $D_{\text{Норм. Д}}$

$$k_{\text{Норм. Д. предел}} = \frac{100 - H_{\text{приблиз}}}{100} \quad (21)$$

где $H_{\text{приблиз}}$ – норматив приближения (в 2020 году менее 5%).

1.2. Качественные ограничения:

1.1.1. Отсутствие договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

1.1.2. Не представление компанией налоговым органам пояснений и документов.

1.1.3. Неоднократное снятие с учёта и постановка на учёт компанией в налоговых органах в связи с изменением места нахождения.

1.1.4. Отсутствие финансово-хозяйственной деятельности компании с высоким налоговым риском (применение схем ухода от налогообложения).

Ограничения 2 уровня – внутрифирменные ограничения организации.

2.1. Количественные ограничения:

2.1.1. Доходы предприятий ВПК по-

сле налоговой оптимизации ($D_{\text{общ после НО}}$) равны или превышают ее доходы до на-

логовой оптимизации ($D_{\text{общ до НО}}$):

$$D_{\text{общ после НО}} \geq D_{\text{общ до НО}} \quad (22)$$

2.1.2. Средняя заработная плата работников организации после налоговой оптимизации ($\overline{ЗП}_{\text{после НО}}$) равна или превышает их среднюю заработную плату до налоговой оптимизации ($\overline{ЗП}_{\text{до НО}}$)

$$\overline{ЗП}_{\text{после НО}} \geq \overline{ЗП}_{\text{до НО}} \quad (23)$$

2.1.3. Тарифы на перевозки, работы и услуги предприятий ОПК находятся в установленном диапазоне от уровня тарифов по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени:

$$T_{\text{отрасл. рыноч.}} \times k_{\text{норм Tmax}} \geq T_{\text{факт}} \geq T_{\text{отрасл. рыноч.}} \times k_{\text{норм Tmin}} \quad (24)$$

где $T_{\text{отрасл. рыноч.}}$ – рыночная цена на идентичные (однородные) товары, работы или услуги в соответствующем периоде, руб./ед.;

$k_{i \text{ di Tmax}}$ – коэффициент максимально возможного отклонения в сторону повышения от уровня цен, применяемых организацией по идентичным (однородным) услугам (перевозкам) в пределах непродолжительного периода времени.

$$k_{\text{норм T max}} = \frac{100 + H_{\text{предел T}}}{100} \quad (25)$$

где $H_{\text{предел T}}$ – норматив отклонения, в 2020 году – 20%.

$T_{\text{факт}}$ – фактический тариф или цена на работы или услуги, применяемые

организацией по идентичным (однородным) услугам в пределах непродол-

жительного периода времени $k_{\text{норм } T \text{ min}}$ – коэффициент максимально возможного отклонения в сторону понижения от уровня цен, применяемых компанией по идентичным (однородным) услугам (перевозкам) в пределах непродолжительного периода времени.

$$k_{\text{норм } T \text{ min}} = \frac{100 - H_{\text{предел } T}}{100} \quad (26)$$

2.1.4. Налоговые затраты после на-

логовой оптимизации ($HЗ_{\text{после } HO}$) меньше или равны налоговым затратам до налоговой оптимизации ($HЗ_{\text{до } HO}$).

$$HЗ_{\text{после } HO} \leq HЗ_{\text{до } HO} \quad (27)$$

2.1.5. Коэффициент налоговой экономии затрат после налоговой оптимизации ($K_{HЗ \text{ после } HO}$) меньше или равен коэффициенту налоговой экономии затрат до налоговой оптимизации ($K_{HЗ \text{ до } HO}$)

$$K_{HЗ \text{ после } HO} = \frac{HЗ_{\text{после } HO}}{З_{\text{после } HO}} \leq \leq K_{HЗ \text{ до } HO} = \frac{HЗ_{\text{до } HO}}{З_{\text{до } HO}} \quad (28)$$

где $HЗ_{\text{до } HO}$, $HЗ_{\text{после } HO}$ – налоговые платежи организации, учитываемые в себестоимости транспортных услуг, соответственно до и после налоговой оптимизации, руб.;

$З_{\text{до } HO}$, $З_{\text{после } HO}$ – себестоимость транспортных услуг предприятий ОПК, соответственно до и после налоговой оптимизации, руб.

2.1.6. Коэффициент налоговой экономии тарифов после налоговой оптимизации ($K_{HT \text{ после } HO}$) меньше или равен коэффициенту налоговой экономии тарифов до налоговой оптимизации ($K_{HT \text{ до } HO}$)

$$K_{HT \text{ после } HO} = \frac{HT_{\text{после } HO}}{T_{\text{после } HO}} \leq \leq K_{HT \text{ до } HO} = \frac{HT_{\text{до } HO}}{T_{\text{до } HO}} \quad (29)$$

где $HT_{\text{до } HO}$, $HT_{\text{после } HO}$ – косвенные налоговые платежи предприятий ОПК, соответственно до и после налоговой оптимизации, руб.;

$З_{\text{до } HO}$, $З_{\text{после } HO}$ – тариф транспортных услуг предприятий ОПК, соответственно до и после налоговой оптимизации, руб.

2.1.7. Коэффициент налоговой экономии прибыли после налоговой оптимизации ($K_{HT \text{ после } HO}$) меньше или равен коэффициенту налоговой экономии прибыли до налоговой оптимизации ($K_{HT \text{ до } HO}$)

$$K_{HT \text{ после } HO} = \frac{HT_{\text{после } HO}}{T_{\text{после } HO}} \leq \leq K_{HT \text{ до } HO} = \frac{HT_{\text{до } HO}}{T_{\text{до } HO}} \quad (30)$$

где $HT_{\text{до } HO}$, $HT_{\text{после } HO}$ – суммы налоговых платежей и штрафов предприятий ОПК, уплачиваемых за счёт прибыли, соответственно до и после налоговой оптимизации, руб.;

$П_{\text{до } HO}$, $П_{\text{после } HO}$ – прибыль предприятий ОПК, соответственно до и после налоговой оптимизации, руб.

2.1.8. Коэффициент эффективности льготирования после налоговой оптимизации ($K_{ЭЛ \text{ после } HO}$) больше или равен коэффициенту эффективности льготирования до налоговой оптимизации ($K_{ЭЛ \text{ до } HO}$)

$$K_{ЭЛ \text{ после } HO} = \frac{Э_{\text{после } HO}}{ВР_{\text{после } HO}} \geq \geq K_{ЭЛ \text{ до } HO} = \frac{Э_{\text{до } HO}}{ВР_{\text{до } HO}} \quad (31)$$

где $Э_{\text{до } HO}$, $Э_{\text{после } HO}$ – сумма (величина) налоговой экономии предприятий ОПК, соответственно до и после налоговой оптимизации, руб.;

$ВР_{\text{до } HO}$, $ВР_{\text{после } HO}$ – сумма (величина) доходов предприятий ОПК от реализации транспортных услуг, соответственно до и после налоговой оптимизации, руб.

2.1.9. Пени, штрафы ($З_{n, \text{шт}}$) отсутствуют.

$$З_{n, \text{шт}} = 0 \quad (32)$$

2.1.10. Финансовый результат деятельности предприятий ВПК после налоговой оптимизации ($Пр_{ч \text{ после } HO}$) больше или равен финансовому результату деятельности организации до налоговой оптимизации ($Пр_{ч \text{ до } HO}$)

$$Пр_{ч \text{ после } HO} \geq Пр_{ч \text{ до } HO} \quad (33)$$

2.2. Качественные ограничения:

2.2.1. Применение раздельного учёта доходов и расходов при заключении договоров на перевозку с организациями плательщиками или не плательщиками НДС.

2.2.2. Соблюдение установленных законодательством сроков уплаты налогов (сборов) в бюджеты всех уровней.

2.2.3. Соблюдение установленных законодательством сроков уплаты страховых взносов в налоговые органы и Фонд социального страхования РФ.

2.2.4. Соблюдение установленных законодательством сроков уплаты обязательных платежей.

2.2.5. Соблюдения предельных значений показателей при применении упрощённой системы налогообложения.

2.2.6. Контроль удельного веса каждого вида деятельности в общем объёме выручки предприятий ОПК, для тарифа страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

2.2.7. Контроль налогооблагаемых доходов и расходов для поддержания опережающего темпа роста доходов над темпом роста расходов.

2.2.8. Соблюдение предельных значений отнесения к субъектам малого и среднего предпринимательства.

2.2.9. Контроль использования транспортных средств предприятий ОПК в соответствии со своим основным видом деятельности.

2.2.10. Контроль за правильностью применения инструментов налогового стимулирования (налоговых льгот, освобождений и преференций).

2.2.11. Проверка контрагентов на предмет платёжеспособности на протяжении всего срока действия договора по оказанию других услуг.

2.2.12. Контроль за мероприятиями по импортозамещению, приобретению сырьевых ресурсов и услуг преимущественно в рублях у российских поставщиков.

Предложенная экономико-математическая модель затрат на оборону управления налоговыми рисками для предприятий ОПК позволит на оперативном и перспективном уровне более эффективно формировать внутрифир-

менную экономическую политику и достигать поставленных целей с минимизацией налоговых рисков.

Выполненный анализ научных точек зрения на «налоговый риск» позволяет сделать вывод о его многоаспектной характеристике и широком применении в законодательной, научной и практически направленной литературе. Предложенная модель может быть использована в качестве методической основы при формулировании сущности налоговых рисков для отраслевых предприятий ВПК, в частности – оборонного производства, с целью выработки эффективных управленческих решений по регулированию оптимального внутрифирменного налогообложения, по мнению автора источники неопределённости во внутрифирменной налоговой политике весьма многообразны, а налоговые риски могут порождаться различными факторами, влияющими на эксплуатационно-экономическую результативность предприятий ОПК. При этом генераторами риска могут выступать лица, действия которых являются результатом сознательных устремлений, связанных с определёнными интересами в лоббировании изменений законодательства о налогах и сборах, уклонении от налогообложения, минимизации налоговой нагрузки и т. д. Формирование благоприятной среды для успешного развития и повышения конкурентоспособности предприятий ОПК и оборонной деятельности требует качественного управления налоговыми рисками путём их выявления, снижения и устранения.

На основании проведённых автором исследований, выполненных обобщений и систематизации научных подходов для предприятий ОПК предлагается рассматривать управление налоговыми рисками как важный элемент в системе внутрифирменного финансово-экономического риск-управления для предотвращения снижения конкурентоспособности, сокращения или ликвидации налоговой нагрузки, роста доли налоговых расходов в тарифах, отказа контрагентов от договорных отношений при нерациональном применении специальных налоговых режимов, развития теневого бизнеса недобросовестных налогоплательщиков и др., снижения

финансово-экономических результатов, ресурсов и имущественного комплекса (в виде упущенной выгоды и убытка, недополучения дохода и прибыли, потери собственных средств, штрафов и пеней, ограничений операций по счетам, ареста имущества и др.), роста текучести персонала (за счёт влияния налоговых расходов на снижение доходов и социальной защиты работников).

На основе проведённого анализа можно сделать вывод о том, что управлять

налоговыми рисками – значит прогнозировать наступление рискованного события, организовывать, регулировать, координировать, стимулировать и контролировать наступление положительного или отрицательного результата деятельности предприятий ОПК. Взвешенное управление налоговыми рисками может помочь организации повысить эффективность бизнес-модели, увеличив её ликвидность в условиях непростой экономической ситуации в стране.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1-2. [Электронный ресурс] // Правовая система «Консультант Плюс». URL: <http://consultant.ru> (дата обращения 01.01.2021).
2. Приказ ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс] // Правовая система «Консультант Плюс». URL: <http://consultant.ru> (дата обращения 01.01.2021).
3. Приказ ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс] // Правовая система «Консультант Плюс». URL: <http://consultant.ru> (дата обращения 01.12.2020).
4. Башашкина Г.Ю. (и др.); Налоги и налогообложение. Учебник/ под общ. ред. Г.Ю. Башашкиной. – М.: ВУ, 2018 ст.594
5. Балабанов И. Т. Риск-менеджмент / И. Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 187 с.
6. Богданова А. Е. Совершенствование управления налоговыми рисками, обеспечивающего экономический рост предприятия / А. Е. Богданова // Материалы XVI Всероссийского конкурса научных работ молодёжи. – М.: ФГБОУ ВПО СПбГАУ, 2013.
7. Брызгалин А. В. Налоговые риски: осведомлён – значит, вооружён / А. В. Брызгалин // Налоговые споры. – 2009. – № 4. – С. 12.
8. Бернар П. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: в 2 т. / П. Бернар, Ж.-К. Колли; пер. с франц. – М.: Межд. отношения, 1994, Т. 2, 500 с.
9. Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения / Л. И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 1.
10. Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления / Л. И. Гончаренко // Финансы и кредит. – 2009. – №2, – С. 30-31. Мигунова М. И. Финансовые риски в налоговом планировании: диссертация / М. И. Мигунова. – Новосибирск: Изд-во Новосибирский государственный университет экономики и управления, 2006. – 208 с.
11. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. / В. И. Даль. – М.: АСТ, Астрель, 2001, Т. 4, 1152 с.
12. Демчук И. Н. Налоговый риск: сущность и содержание понятия / И. Н. Демчук // Вестник Томского государственного университета. – 2010. – № 1 (9). – С. 10-15.
13. Иванян А. Г. О налоговых рисках / А. Г. Иванян, А. Ю. Че // Налоговый вестник. – 2007. – № 10 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lawimx.ru/bux/61293/> (дата обращения: 04.12.2020).
14. Козенкова Т. А. Налоговое планирование на предприятии / Т. А. Козенкова. – М.: АиН. 1999. 64 с.
15. Калашникова Э. Л. Налоговые риски: оценки и их финансовые последствия: диссертация / Э. Л. Калашникова. – Иркутск: Изд-во Байкальский Государственный университет экономики и права, 2007. – 180 с.
16. Лукасевич И. Я. Финансовый менеджмент / И. Я. Лукасевич. – М.: Эксмо, 2011. – 764 с.
17. Лисовская И. А. Налоговые риски: понятие, факторы возникновения, методы управления / И. А. Лисовская // Новый университет. – 2011. – № 2. – С. 3-13.

18. Мигунова М. И. Финансовые риски в налоговом планировании: диссертация / М. И. Мигунова. – Новосибирск: Изд-во Новосибирский государственный университет экономики и управления, 2006. – 208 с.
19. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов; под ред. Н. Ю. Шведовой. – 14-е изд., стер. – М.: Рус. яз., 1983. – 816 с.
20. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник / В. Г. Пансков. – М.: Юрайт, 2011. – 680 с. – С. 227. Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявление / М. Р. Пинская // Финансы. – 2009. – №2, —С. 16-19.
21. Плотникова Е.А. Анализ научных подходов к определению экономических рисков предприятия / А.И. Плотникова // СПб.: Изд-во ГУМРФ имени адмирала С.О. Макарова, 2013. 719 с., С. 111–114.
22. Пятницкий Н. Налоговые риски и уголовная ответственность за налоговые преступления / Н. Пятницкий // Налоги и налоговое планирование. – 2011. – № 1 – С. 37-42.
23. Плотникова А. И. Анализ научных подходов к определению экономических рисков предприятия / А. И. Плотникова // TV межвузовская науч.-практ. конференция аспирантов, студентов и курсантов «Современные тенденции и перспективы развития водного транспорта России»: межвузовский сб. науч. трудов. – СПб.: Изд-во ГУМРФ имени адмирала С. О. Макарова, 2013. С. 576-581.
24. Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявление / М. Р. Пинская // Финансы. – 2009. – №2. – С. 16-19.
25. Пилипенко А. А. Научно-прикладные подходы к пониманию налоговых рисков / А. А. Пилипенко // СПС Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://normpravaspb.ru/7utm_source=yandex&utm_campaign=8934_adhands&utm_medium=src&utm_content=T802340 (дата обращения: 16.12.2020).
26. Пятницкий Н. Налоговые риски и уголовная ответственность за налоговые преступления / Н. Пятницкий // Налоги и налоговое планирование. – 2011. – № 1 – С. 37-42.
27. Ратберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА М, 2006
28. Скидан, А.В. Налоговые риски: методологические особенности, причины возникновения и методы оценки / А.В. Скидан, И.В. Топоров// Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2015. – № 5. – С. 35-38.,
29. Солодовникова, Е.В. Оценка качества налогового планирования и прогнозирования / Е.В. Солодовникова, Н.А. Филиппова // Системное управление. – 2013. – № 1. – С. 45.
30. Содномова С. К. Трансформация рисков при осуществлении налогового контроля / С. К. Содномова // Известия ИГЭА. – №2 (88). – С. 14-18.
31. Содномова С. К. Трансформация рисков при осуществлении налогового контроля / С. К. Содномова // Известия ИГЭА. – №2 (88). – С. 14-18.
32. Соломко, И.М. Оценка рисков бюджетного процесса: теоретический аспект / И.М. Соломко, М.Н. Соломко // Вестник Тихоокеанского государственного университета. – 2011. – № 2. – С. 175-182.
33. Сушкова, И.А. Теория и практика управления налоговыми рисками / И.А. Сушкова // Известия Саратовского университета. Новая серия. Серия: Экономика. Управление. Право. – 2012. – № 1. – Т. 12. – С. 63-67.
34. Тихонов Д. Н. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Д. Н. Тихонов, Л. Г. Липник. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 153 с.
35. Тоцкая К. П. Развитие методов управления налоговыми рисками в организации: диссертация /
36. Тюрина, Ю.Г. Налоговые риски и факторы, влияющие на их возникновение / Ю.Г. Тюрина // Известия Байкальского государственного университета. – 2016. – № 6. – Т. 26. – С. 964-971.
37. Филина Ф. Н. Анализ налоговых рисков / Ф. Н. Филина [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://rosbuh.ru/?page=article&item=1467> (дата обращения: 04.12.2020).
38. Филин С. А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения процесса оценки и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений / С. А. Филин // Финансы и кредит. – 2002. – № 3. – С. 21–31.
39. Цифрова Р.-М.В. Управление рисками как фактор повышения финансовой устойчивости экономических систем / Р.-М.В. Цифрова, Л.В. Казакова // Омский научный вестник. – 2009. – № 2. – С. 87-91. Цхададзе, Н.В. Экономический анализ и классификация налоговых рисков в современной экономике / Н.В. Цхададзе // Экономико-правовые аспекты реализации стратегии модернизации

России: реальные императивы динамичного социо-хозяйственного развития: сб. 161 статей межд. науч.-практ. конференции / под ред. Г.Б. Клейнера и др. – Краснодар: Изд-во ЮИМ, 2014. – С. 384-389.

40. Чекулаева, Е.Н. Значение категории «Налоговый риск» в современной системе налогового администрирования / Е.Н. Чекулаева // Вестник Чувашского университета. – 2013. – № 2 – С. 341-348. Чужмарова, С.И. Региональные налоговые риски: понятие, систематизация и методика расчёта / С.И. Чужмарова // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. – 2016. – № 3. – С. 212-218.

41. Чурилкина Е. В. Налоговые риски: Сущность, причины возникновения, методы управления / Е. В. Чурилкина, О. В. Дерина // Электронный журнал МГУ им. Н. П. Огарева [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://sisupr.mrsu.ru/2011-4/PDF/13/Churilkina.pdf> (дата обращения: 04.12.2020).

42. Шабаев, Р.Э. Институциональные основы системы управления рисками реализации налоговой политики субъектом Российской Федерации / Р.Э. Шабаев // Финансовый менеджмент. – 2017. – № 4. – С. 79-87.

43. Шабаев, Р.Э. Оценка интегрального налогового риска субъекта Российской Федерации / Р.Э. Шабаев // Финансы. – 2017. – № 7. – С. 39-42

44. Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете: учеб, пособие / А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. 2-е изд., перераб. и доп. – М: КноРус, 2008. – 302 с.

45. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д. М. Щекин; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2007. – 236 с.

46. Шишкина Я. Управление налоговыми рисками: мнение специалиста / Я. Шишкина // Налоговый учёт для бухгалтера [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.delo-press.ru/articles.php?n=5606> (дата обращения: 04.12.2020).

47. Krieger, K. Norms, structures, procedures and variety in risk-based governance: the case of flood management in Germany and England / K. Krieger // Jerusalem Papers in Regulation & Governance (Working Paper). – 2012. – № 47. – 33 p. Managing Risk in the NSW Public Sector // The Audit Office of New South Wales [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.audit.nsw.gov.au/ArticleDocuments/134/98_Risk_Management.pdf.aspx?Embed=Y (дата обращения 11.01.2021).

48. Cozmei C. Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk / C. Cozmei, E. C. Serban [Electronic resource], – URL: [http://ac.els-cdn.com/S2212567114006303/l-s2.0-S2212567114006303-main.pdf?Jid=le6cl978-b05c-lle4-83df-00000aacb36i&acdnt=1423487222j\)6b60f07b970e4dca44e714a3f23f1b](http://ac.els-cdn.com/S2212567114006303/l-s2.0-S2212567114006303-main.pdf?Jid=le6cl978-b05c-lle4-83df-00000aacb36i&acdnt=1423487222j)6b60f07b970e4dca44e714a3f23f1b) (access date: 09.12.2020).

49. Integrated risk management framework // Treasury Board of Canada Secretariat, 2001, Ottawa [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/RiskManagement/rmf-cgr_e.asp (дата обращения 11.01.2021).

50. Cozmei C. Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk / C. Cozmei, E. C. Serban [Electronic resource], – URL: [http://ac.els-cdn.com/S2212567114006303/l-s2.0-S2212567114006303-main.pdf?Jid=le6cl978-b05c-lle4-83df-00000aacb36i&acdnt=1423487222j\)6b60f07b970e4dca44e714a3f23f1b](http://ac.els-cdn.com/S2212567114006303/l-s2.0-S2212567114006303-main.pdf?Jid=le6cl978-b05c-lle4-83df-00000aacb36i&acdnt=1423487222j)6b60f07b970e4dca44e714a3f23f1b) (access date: 09.12.2020).

51. Tax risk management strategy. Vodafone Limited [Electronic resource]. – http://www.vodafone.com/content/dam/sustainability/pdfs/vodafone_tax_risk_management_strategy.pdf (access date: 09.12.2020).

52. Tax Risk and Dispute Management. KPMG Services Pte. Ltd. [Electronic resource]. – URL: <http://www.kpmg.com/SG/en/kpmginstitutes/TaxInstitute/Documents/TRDM-jun2012.pdf> (access date: 09.12.2020).