

На правах рукописи



ТОЦКАЯ КСЕНИЯ ПАВЛОВНА

**РАЗВИТИЕ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ
В ОРГАНИЗАЦИИ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Томск – 2012

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Национальный исследовательский Томский государственный университет», на кафедре налогов и налогообложения

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Гринкевич Лариса Сергеевна

Официальные оппоненты: **Никулина Ирина Евгеньевна**
доктор экономических наук, профессор
ФГБОУ ВПО «Национальный исследовательский
Томский политехнический университет»,
заведующая кафедрой менеджмента
Самсонов Евгений Анатольевич
кандидат экономических наук, доцент
ФГБОУ ВПО Иркутский государственный
университет путей сообщения, доцент кафедры
финансов и антикризисного регулирования

Ведущая организация: Южно-российский институт – филиал
Российской академии народного хозяйства и
государственной службы при Президенте
Российской Федерации, г.Ростов-на-Дону

Защита состоится 04 октября 2012 г. в 14-15 час. на заседании диссертационного совета Д 212.267.11 по экономическим наукам при ФГБОУ ВПО «Национальный исследовательский Томский государственный университет» по адресу: 634050, г. Томск, пр. Ленина, 36, 12 корпус ТГУ, 121 ауд.

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке Томского государственного университета.

Автореферат разослан « 1 » сентября 2012 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор экономических наук, профессор  Нехода Евгения Владимировна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Несмотря на регулярное совершенствование российской налоговой системы и упорядочение налогового законодательства, отражающего и учитывающего сложившуюся практику реализации налоговых отношений, одной из существенных проблем остается неопределенность (неточность) налогового законодательства, что является причиной сохранения высокого уровня конфликтных ситуаций, связанных как с различным пониманием налогового законодательства фискальными органами и налогоплательщиками, так и с преднамеренным его искажением в интересах одной из сторон.

Гармонизация отношений между налоговыми органами и добросовестными налогоплательщиками требует совместных взаимных усилий и соответствующей институциональной среды для ее достижения. Предпринятые действия со стороны государства по формированию цивилизованных налоговых отношений, в частности: введение регламентов реализации функциональных обязанностей налоговых органов, раскрытие системы критериев проведения выездных налоговых проверок, реформирование системы контроля трансфертного ценообразования, введения механизма досудебного рассмотрения налоговых споров, внедрение электронного правительства в систему работы налоговых органов и другое – не уменьшают противостояние налогоплательщиков и налоговых органов, так как следствием налогово-процессной неопределенности являются ошибки налогоплательщиков в процессе исполнения налогового обязательства, что провоцирует массив несогласий, налоговых споров, вызывает чувство несправедливости, толкает на уклонение от уплаты налогов.

Управление рисками организации вообще неотделимо от системы финансово-налогового управления, является обязательным элементом эффективного ведения предпринимательской деятельности и должно быть встроено в общую систему управления организации. Недостаточная теоретическая проработка и отсутствие четкой системы методических подходов к управлению рисками в части налоговых отношений на практике, позволяющей идентифицировать такие риски, своевременно реализовывать превентивные мероприятия, оценивать вероятность разногласий и конфликтов при реализации налоговыми органами различных форм и методов контроля, свидетельствует о незадействованности всех возможных резервов для совершенствования процесса управления налогообложением с целью увеличения эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации.

Степень научной разработанности проблемы. Различные аспекты теории и практики управления налоговыми рисками организаций достаточно широко исследуются в отечественной и зарубежной литературе.

Определению понятия, сущности рисков и их классификации посвящены труды российских ученых-экономистов: А.Е. Шевелева, Е.В. Шевелевой, Д.М. Щекина, Д.Н. Тихонова, Л.Г. Липник, Л.И. Гончаренко, А.В. Брызгалина, Ф.Н.

Филиной, М.Р. Пинской, О.С. Семеновой, О.В. Гордеевой, Л.П. Королевой, Н.Н. Цукановой, Ф.Х. Найта, В.Ю. Саватеева, Г.А. Цыркуновой, М.И. Мигуновой, Н.А. Павленко.

Освещением методических подходов к управлению рисками занимались Г. Браун, А.М. Литовских, К.В. Балдин, С.Н. Воробьев, О.В. Гордеева, А.А. Иванов, С.Я. Олейников, С.Л. Бочаров, Л.Г. Паштова, Ф.Н. Филина, И. Аксюк, И. Родионов, Ф. Кудрявцев, Р.А. Назаров, А.В. Зуйков, Н.А. Горохова, Е.А. Веткина, М. Евдокимова, А.Е. Шевелев, Е.В. Леус, А.Г. Иващенко, В. Шаповалов.

В работах Л.В. Сальникова, И.И. Кучерова, Н. Пятницкого, А.В. Макарова, А.В. Архипенко, Г.А. Кузьмичевой, Л.А. Калининой, А.А. Мусаткиной исследуется теория и практика финансово-правовой ответственности налогоплательщиков, а зарубежный опыт в данном вопросе представлен в работах Л.В. Поповой, И.А. Дрожжиной, Б.Г. Маслова, М.В. Кустовой, О.А. Ногиной, Н.А. Шевелевой.

Проблемами ведения налогового учета и формированием модели сосуществования бухгалтерского и налогового учета занимались такие авторы, как В.Д. Новодворский, Д.Р. Гараев, Н.А. Прохорова, И.А. Соколов, Л.В. Попова, В.А. Константинов, А.Л. Полковский, Т.М. Дмитриенко. В области контроля цен трансфертного ценообразования: Л.А. Чайковская, С.И. Опарина, В.Г. Пансков, Н.В. Пономарева, Р.М. Раджабов, Е.М. Щербакова, И.В. Трунин.

Проблематика управления рисками выездных налоговых проверок, а также рисками налоговых споров рассмотрена в работах О.В. Пантюшова, О.И. Лапшина, К.В. Новоселова, Д.В. Аронова, С.А. Аракелова, В.В. Семинихина, О.И. Долгополова, Л.П. Зуйковой, И.Д. Черник, М.В. Коршуновой, М.М. Стажковой, О. Привольновой.

Несмотря на широкий спектр исследований, в которых отражены основные аспекты управления налоговыми рисками организаций, ряд проблем остается нерешенным. Отсутствие конкретных методов в организации работы предприятий, в части налогового управления, позволяющих своевременно выявить наступление рисков событий, идентифицировать риски и применить результативные методы их нейтрализации, делает выбранное направление актуальным.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Государственные финансы» паспорта специальности ВАК 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» в соответствии п. 3.19. «Теория принятия решений и методы управления финансовыми и налоговыми рисками», п. 2.23. «Государственный контроль налоговых правонарушений».

Объектом исследования является система управления рисками организации в сфере налоговых взаимоотношений с государством.

Предметом исследования являются методы и механизмы управления налоговыми рисками организации в процессе реализации налоговых отношений.

Цель диссертационной работы заключается в развитии теоретико-методических подходов к управлению рисками организации, обеспечивающих

своевременное выявление рисков налоговой неопределенности и направленных на уменьшение споров и конфликтов во взаимоотношениях фискальных органов и налогоплательщиков.

Для достижения поставленной цели потребовалось решение следующих **основных задач**:

- исследовать сущность управления рисками в системе финансового управления;
- систематизировать классификацию рисков в сфере налоговых взаимоотношений и дополнить ее на основе авторских критериев;
- провести сравнительный анализ российской и зарубежной практики финансово-юридических последствий неэффективного управления рисками;
- проанализировать структуру арбитражных налоговых споров и выявить наиболее конфликтные налоговые правоотношения;
- систематизировать законодательную неопределенность по налогу на прибыль организаций и предложить методику формирования оптимальной системы налогового учета по налогу на прибыль;
- разработать методику управления рисками налогового контроля при трансфертном ценообразовании с учетом новых положений налогового законодательства;
- разработать методику управления рисками налоговых споров на этапе досудебного рассмотрения жалоб налогоплательщиков.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования является применение научных принципов и методов научного познания, использование положений теории и методики налогообложения и финансово-налогового управления.

В процессе исследования использовались такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, системность и комплексность, абстракция, сравнение и логическое обобщение.

Для получения и обоснования основных положений диссертационной работы применялись системный, комплексный и абстрактно-логический подходы.

Методика исследования основывалась на изучении, обобщении, систематизации и критической оценке полученных знаний в области отечественной и зарубежной теории и практики реализации механизмов налогообложения, налогового контроля, процессов формирования и регламентации отношений при взаимодействии участников налоговых отношений, а также анализе и апробации отдельных положений диссертационной работы.

Информационную основу исследования составили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, статистические данные Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства финансов Российской Федерации, Федерального арбитражного суда РФ и территориальных арбитражных судов по округам РФ, Арбитражный суд Томской области, налоговая, финансовая и бухгалтерская отчетность организаций Томской области.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методических подходов к управлению налоговыми рисками организации в процессе исполнения налоговых обязательств, что позволило в отличие от известных работ предшествующих исследователей сформировать авторские методики управления рисками налогово-законодательной неопределённости по наиболее проблемным для налогоплательщиков ситуациям, обусловленным существенными изменениями в современном налоговом законодательстве РФ.

Научная новизна работы подтверждается следующими **научными результатами**, выносимыми на защиту:

1. Выявлено особое влияние законодательно-налоговой неопределённости на систему взаимоотношений государства и налогоплательщиков, при котором неопределённость не только выступает как сущностное свойство риска, но и является основной причиной возникновения большинства налоговых рисков, обуславливает поведенческие реакции участников налоговых отношений, предложено авторское определение понятия «налоговый риск» и дополнена классификация рисков в сфере налогообложения на основе критерия налогово-законодательной неопределённости, учитывающая развитие теоретических и практических аспектов процесса налогового управления в деятельности организации.

2. На основе анализа причин налоговых споров во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков выявлены и обобщены терминологические и методические неопределённости законодательства по налогу на прибыль организаций, заключающиеся в отсутствии в Налоговом кодексе точных трактовок базовых понятий (внереализационные доходы, экономически обоснованные расходы и др.) и нечеткости процесса формирования налоговой базы при исчислении налога; предложена авторская методика формирования системы налогового учета по налогу на прибыль организаций, позволяющая рационализировать и согласовать системы бухгалтерского и налогового учета, улучшить достоверность аналитического учета, что обеспечивает снижение нарушений у добросовестных налогоплательщиков при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

3. Предложена методика управления рисками налоговых взаимоотношений при трансфертном ценообразовании, позволяющая идентифицировать риски возникновения налогового контроля, включающая последовательность обязательных действий налогоплательщика и систему индикативных показателей (характер сделки, подлежащей контролю в зависимости от: резиденства налогоплательщика, сферы осуществления сделки, взаимозависимости; допустимого предельного размера доходов по сделкам), позволяющих избежать данного вида контроля и сформировать доказательную базу соответствия конкретной цены сделки рыночной цене.

4. Предложена авторская методика управления рисками налоговых споров в процессе досудебного и судебного обжалования результатов

налоговой проверки, включающая классификацию видов рисков (риски ненадежных контрагентов, риски некачественного юридического сопровождения, риски неправильного оформления жалобы, риски неполного обжалования, риски пропуска пресекательного срока и другие), алгоритм действий налогоплательщиков и пути нейтрализации рисков (мониторинг критериев оценки вероятности проведения налоговых проверок, выявление признаков ведения деятельности с высоким уровнем риска, оценка перспектив налогового спора и др.).

Теоретическая и практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в возможности использования основных положений при формировании системы финансово-налогового управления российских организаций. Методическое обеспечение, созданное в результате исследования, может быть внедрено в практику управления рисками налоговых споров налогоплательщиков, использующих обычную систему налогообложения.

Полученные результаты диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе в курсах «Налоги и налогообложение», «Налоговый контроль», «Управление налоговыми рисками корпораций» для студентов высших учебных заведений, а также в системе подготовки и переподготовки руководителей и специалистов органов власти и ФНС.

Апробация и реализация результатов работы. Основные положения и рекомендации, содержащиеся в диссертационной работе, представлялись на различных этапах исследования и получили положительные отзывы на Всероссийской научно-практической конференции «Современные тенденции развития теории и практики финансового планирования и управления» (Новосибирск, 2008), Всероссийской научно-практической конференции аспирантов и молодых ученых «Модернизация налоговой системы Российской Федерации на современном этапе: проблемы и перспективы» (Томск, 2010), Международной научно-практической конференции "Конкурентный потенциал региона: оценка и эффективность использования" (Абакан, 2010), Всероссийской (с международным участием) научно-практической конференции в сфере инноваций, экономики и менеджмента (Томск, 2011), Всероссийская научно-практическая конференция студентов, аспирантов и молодых ученых «Инновации в экономике» (Томск, 2011), Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы науки в современном мире» (Тамбов, 2011).

Предложенное автором в ходе диссертационного исследования методическое обеспечение внедрено в деятельность крупных организаций Томской области, а также используется в деятельности налоговых органов и консультационных фирм, что подтверждается справками и актами о внедрении.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 8 научных работ, в том числе 3 – в изданиях, содержащихся в Перечне ведущих рецензируемых журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ. Общий объем публикаций 2,22 п. л., в том числе авторских – 2,02 п. л.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и литературы, включающего 206 наименований и 7 приложений. Основная часть содержит 182 страницы машинописного текста, 25 таблицу, 13 рисунков.

Во введении представлена актуальность темы исследования, описаны степень изученности проблемы, теоретические и методологические основы исследования, определена научная новизна диссертационного исследования, а также практическая значимость и реализация результатов работы.

В первой главе представлены теоретико-методические подходы к управлению рисками в сфере налоговых взаимоотношений. Проанализированы понятия «управление», «финансовое управление», «управление риском», а также место налогового управления в системе финансового менеджмента. Рассмотрены различные трактовки понятия «налоговый риск», систематизированы существующие классификации налоговых рисков на основе различных критериев. Предложен авторский подход к понятию и классификации налоговых рисков на основе критерия законодательно-налоговой неопределённости. Описаны основные этапы и методы управления рисками организации в современных условиях. Проведен сравнительный анализ российской и зарубежной практики применения мер ответственности налогоплательщика в результате неэффективного управления налоговыми рисками.

Вторая глава посвящена разработке методических подходов к управлению рисками налоговой неопределенности по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость и рисками контроля цен и сделок. На основе анализа арбитражной практики между налоговыми органами и налогоплательщиками систематизированы основные неопределенности, провоцирующие возникновение спорных ситуаций в отношении налога на прибыль организации и НДС. Выявлены и систематизированы основные терминологические и методические неопределенности по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость. Разработана и представлена методика формирования рациональной системы налогового учета по налогу на прибыль. Выявлены преимущества и недостатки современного российского законодательства в части налогового контроля цен по сделкам. Идентифицированы риски организаций, связанные с изменением критериев взаимозависимости и механизмов признания сделок контролируемыми, предложена методика управления рисками налогового контроля трансфертного ценообразования.

В третьей главе представлена система индикативных критериев оценки рисков вероятности осуществления выездных налоговых проверок для организаций, применяющих обычный режим налогообложения, а также систематизированы признаки ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким уровнем риска. Изложены основные этапы методики управления рисками проведения выездных налоговых проверок.

Произведена идентификация рисков возникновения налоговых споров в процессе досудебного и судебного обжалования результатов налоговых

проверок. Разработан алгоритм действий налогоплательщиков и представлена авторская методика управления рисками налоговых споров.

В заключении описаны основные результаты проведенных исследований, даны краткие характеристики предложенных методик и сформулированы выводы к диссертационной работе.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Выявлено особое влияние законодательно-налоговой неопределённости на систему взаимоотношений государства и налогоплательщиков, предложено авторское определение понятия «налоговый риск» и дополнена классификация рисков в сфере налогообложения на основе критерия налогово-законодательной неопределённости, учитывающая развитие теоретических и практических аспектов процесса налогового управления в деятельности организации.

В соответствии с одним из распространенных подходов, под управлением рисками понимается процесс принятия и выполнения управленческих решений, направленных на снижение вероятности возникновения неблагоприятного результата и минимизацию возможных потерь, вызванных его реализацией.

В соответствии с российскими и зарубежными стандартами, процесс управления рисками включает следующие этапы:

1. Выявление всех потенциальных рисков.
2. Выявление факторов, влияющих на уровень риска.
3. Оценка риска.
4. Выбор методов и определение путей нейтрализации рисков.
5. Применение выбранных методов.
6. Оценка результатов и корректировка выбранных методов.

Таким образом, под управлением налоговым риском можно понимать совокупность методов, приемов и мероприятий, позволяющих прогнозировать наступление рискованных событий, связанных с процессом налогообложения, и принимать меры к исключению или снижению отрицательных последствий наступления таких событий. Целью процесса управления налоговыми рисками с позиции организации является уменьшение вероятности его возникновения или минимизация негативных последствий, связанных с процессом исполнения налоговых обязательств.

Что касается понятия «налоговый риск», то в современной научной литературе имеются разные подходы к его сущности, представленные в таблице 1.

Таблица 1 – Современные подходы к определению понятия «налоговый риск»

Автор	Определение налогового риска
Д.Н. Тихонов, Л.Г. Липник	Налоговый риск – это возможность для налогоплательщика понести финансовые потери, связанные с процессом уплаты и оптимизации налогов, выраженная в денежном эквиваленте.
Л.И. Гончаренко	Налоговый риск – это неопределенность относительно достижения целей хозяйствующего субъекта в результате бездействия 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.
Д.М. Щекин	Налоговый риск – это возможное наступление неблагоприятных правовых последствий для налогоплательщика в результате действий (бездействия) органов государства и органов местного самоуправления.
А.В. Брызгалин	Налоговый риск – это возможность негативных последствий, вызванная определенными налоговыми факторами.
А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева	Налоговый риск – это вид хозяйственного риска, возникающий при взаимодействии двух субъектов (государства и налогоплательщика) при формировании государственного бюджета.
Ф.Н. Филина	Налоговый риск – это опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые или 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.
Авторское определение	Налоговый риск – это вероятность возникновения финансовых потерь, связанных с неопределенностью процессов исчисления и уплаты налогов и вызванных неоднозначностью и неточностью налогового законодательства.

В процессе управления рисками в сфере налогообложения для реализации первого этапа управления необходимо в первую очередь выявить и определить потенциальные налоговые риски, основой чего является идентификация рисков организации на основе их классификации.

Представленные в научной литературе классификации налоговых рисков характеризуются неоднозначностью их построения и разнообразием используемых классификационных признаков (см. таблицу 2).

Таблица 2 - Характеристика современных отечественных классификаций рисков в сфере налоговых взаимоотношений

Автор(ы)	Основные классификационные признаки
Пинская М.Р.	Деление рисков по принципу непосредственных и опосредованных рисков.
Брызгалин А.В.	Основана на принципе анализа опасности для финансового сектора. Разделение налоговых рисков на три группы: риски уклонения, риски неточности законодательных норм, риски ведомственного характера.

Продолжение таблицы 2

Филина Ф.Н.	Основана на принципе разделения налоговых рисков по различным признакам и разновидностям рисков. В данной классификации налоговые риски представлены с позиции субъектов, факторов, объектов связи с другими видами рисков, видов последствий и размеров возможных потерь.
Тихонов Д.Н., Липник Л.Г.	Классификация налоговых рисков по виду последствий. Разделяет риски на: риски налогового контроля, риски усиления налогового бремени, а также риски уголовного преследования налогового характера.
Королева Л.П.	Классификация рисков по различным критериям оценки рисков. В данной классификации налоговые риски представлены не только с позиции субъектов, факторов, объектов связи с другими видами рисков, видов последствий и размеров возможных потерь, как было предложено классификацией Филиной Ф.Н., но и с позиции времени возникновения, возможности прогнозирования, а также характера результата рискового события.
Шевелев А.Е., Шевелева Е.В.	Классификация налоговых рисков по характеру результата рискового события. Разделяют риски на чистые и спекулятивные, где спекулятивный риск связан с возможностью уплаты излишних налоговых платежей, а чистый – с возможностью начисления штрафных санкций
Гордеева О.В.	Классификация исходя из различных причин возникновения неопределенности. Деление рисков на 4 категории: информационные, риски процесса, риски окружения и репутационные риски.
Соколов Д.А.	Деление рисков на три группы: фактические, аналитические и формальные налоговые риски.
Семенова О.С.	Классификация рисков с позиции государства и налогоплательщика. Распределение зон риска.

Анализ представленных вариантов определений и классификаций рисков показал, что ряд авторов акцентирует внимание на неопределенности, которая характерна для любого риска. Отметим, что неопределенность в налоговых отношениях приобретает особое значение не только при раскрытии сущности налоговых рисков (риск определяется, обусловлен неопределённостью), но и как первопричина основных конфликтов во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков. Таким образом, налогово-законодательная неопределённость является основной причиной возникновения большинства налоговых рисков и обуславливает поведенческие реакции участников налоговых отношений, следствием чего являются конфликты и налоговые споры.

Учитывая развитие теоретических и практических аспектов процесса управления налоговыми рисками в деятельности организации, автор дополнил классификацию рисков в сфере налогообложения на основе критерия неопределенности (см. рисунок 1).

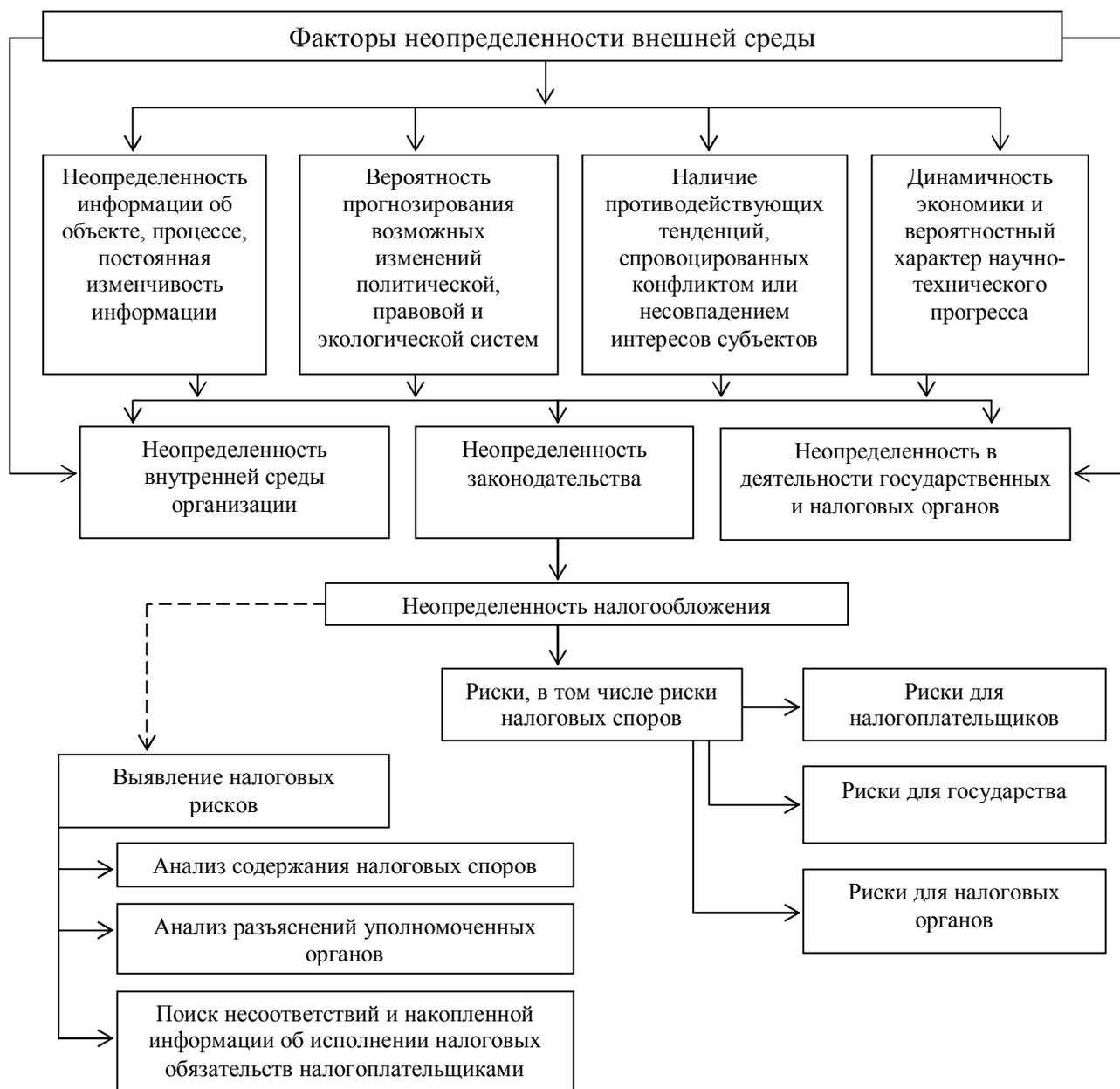


Рисунок 1 - Налоговые риски как риски неопределенности

С целью оптимизации управленческих решений в процессе управления рисками организации в сфере налоговых взаимоотношений, необходимо выявить и систематизировать неопределенности, обуславливающие возникновение и развитие спорных и конфликтных ситуаций во взаимоотношениях налогоплательщиков и налоговых органов. На основании этого предлагается классифицировать налоговые риски.

1. Риски неопределённости внешней среды:

- а) недостаточность информации об объекте, процессе, постоянная изменчивость информации;
- б) вероятность прогнозирования возможных изменений политической, правовой и экологической систем;
- в) наличие противодействующих тенденций, спровоцированных конфликтом или несовпадением интересов;

г) динамичность экономики и вероятностный характер научно - технического прогресса;

д) неопределенность в деятельности государственных и налоговых органов.

2. Риски неопределённости внутренней среды организации:

а) неопределенность в финансово-хозяйственной деятельности предприятий;

б) неопределённость управленческих решений;

3. Риски налогово-законодательной неопределённости (предложено автором):

а) информационно-налоговая неопределённость (неполнота и изменчивость информации о действующем законодательстве, возможность разного толкования налогового законодательства, противоречивые разъяснения налогового законодательства, двоякость решений арбитражных судов по типовым налоговым спорам, давление государства на принятие решения в свою пользу и другое);

б) терминологическая неопределённость (сложности применения Налогового кодекса связаны 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);

в) методическая (процессная) неопределенность (нечеткость процессов исчисления налогов и сборов, документального сопровождения при реализации налогоплательщиками новых для них сделок, видов деятельности или направлений бизнеса);

г) неопределённость процессуальной процедуры (её 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);

д) неопределенность налогового администрирования в деятельности самих налоговых органов (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).

4. Риски неопределенности поведенческих реакций участников налоговых правоотношений на изменения внешней и внутренней среды.

Можно выделить следующие последствия налогово-законодательной неопределённости.

Для налогоплательщиков: риски налогового контроля; риски дополнительных финансовых потерь вследствие расходов в процессе налоговых споров; риски доначислений налоговых платежей и санкций; риски ухудшения условий финансово-хозяйственной деятельности вследствие применения обеспечительных мер по уплате налогов и сборов (наложение

ареста на имущество, приостановление операций по счетам); риски потери репутации; риски банкротства.

Для налоговых органов: дополнительные затраты на разъяснение налогово-законодательной неопределённости, её разрешение в процессе взаимоотношений с налогоплательщиками и устранение посредством внесения изменений в законодательство; потеря имиджа как органа, имеющего своей основной целью помочь добросовестному налогоплательщику исполнить обязанность по уплате налога; сохранение конфликтности во взаимоотношениях с налогоплательщиками; возрастание финансовых расходов на содержание структуры налоговых органов как следствие выполнения дополнительных или расширенных функциональных обязанностей, вызванных этой неопределённостью, в том числе: предоставление письменных разъяснений по вопросам налогоплательщиков, реализация процедуры досудебного обжалования, представительство налоговых органов в судах, в делах о банкротстве; недопоступление доходов в бюджетную систему страны вследствие принятия решений в пользу налогоплательщиков.

Для государства: сохранение конфликтности во взаимоотношениях с налогоплательщиками и обществом; политические риски вследствие необходимости изменения законодательства; низкая налоговая привлекательность территории; провоцирование возникновения теневого оборота и утечки капитала; снижение доходов бюджетной системы и эффективности бизнеса.

Исходя из предложенной классификации управление рисками организации в сфере налоговых взаимоотношений должно осуществляться непрерывно и осмотрительно, поскольку при нынешнем уровне экономики и условий жизни избежать возникновения неопределенности становится просто невозможно.

2. На основе анализа причин налоговых споров во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков выявлены и обобщены терминологические и методические неопределённости законодательства по налогу на прибыль организаций; предложена авторская методика формирования системы налогового учета по налогу на прибыль организаций, позволяющая рационализировать и согласовать системы бухгалтерского и налогового учета, улучшить достоверность аналитического учета, что обеспечивает снижение нарушений у добросовестных налогоплательщиков при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Анализ причин налоговых споров между налоговыми органами и налогоплательщиками в арбитражной практике разрешения налоговых споров подтверждает гипотезу о том, что основной причиной их возникновения является неправильное толкование положений законодательства. В том числе

учетно-технические ошибки при составлении первичных и сводных регистров, используемых для формирования налоговых баз.

При этом структурный анализ практики рассмотрения арбитражными судами дел с участием налоговых органов по видам налогов показывает, что наибольшее число споров связано с порядком исчисления и уплаты налогоплательщиками налога на прибыль организации и налога на добавленную стоимость (см. таблицу 3).

Таблица 3 – Рассмотренные споры с участием налоговых органов в 2009 - 2011* гг.

Постановления ФАС	Всего	Федеральные налоги и сборы	в том числе		Региональные налоги	Местные налоги	Спец. налого- вые режимы
			по НДС, %	по налогу на прибыль, %			
Решения высших судов	167	78	11,8	5,4	14	11	8
Центральный ФО	590	237	21,3	10,1	103	68	54
Южный ФО	567	243	14,8	8,7	87	113	73
Северо- Западный ФО	1280	634	12,5	6,9	236	155	111
Дальневосточный ФО	430	212	15,6	9,7	76	48	34
Сибирский ФО	1139	514	18,9	9,3	144	117	252
Уральский ФО	411	187	9,4	6,2	74	37	101
Приволжский ФО	987	432	16,4	4,1	211	104	63
Северо- Кавказский ФО	689	298	13,0	5,1	142	98	87

Таким образом, основными причинами возникновения налоговых рисков по налогу на прибыль организаций являются:

- 1) налогово-законодательная неопределенность (терминологическая и методическая (процессная));
- 2) ошибки в аналитическом учете предприятий, связанные с организацией и ведением бухгалтерского и налогового учета.

Налогово-законодательные неопределенности по налогу на прибыль организаций, провоцирующие спорные и конфликтные ситуации, условно можно разделить на 2 группы:

- 1) неопределенность относительно доходов организации, признаваемых для целей налогообложения по налогу на прибыль (определение внереализационных доходов, их денежная оценка и порядок включения в налоговую базу, идентификация дохода организации);

* Статистические отчеты Высшего арбитражного суда РФ [Электронный ресурс] // Высший Арбитражный суд Российской Федерации. Электрон. дан. М., [Б. г.]. URL: <http://www.arbitr.ru> (дата обращения: 10.05.2012).

2) неопределенность относительно расходов организации, признаваемых для целей налогообложения по налогу на прибыль:

а) неточность толкования ст. 252 Налогового кодекса РФ: «Расходы. Группировка расходов» (понятие экономически обоснованных, отсутствие методики обоснования затрат);

б) неопределенность толкования ст.269 Налогового кодекса РФ: «Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам» (нет конкретного указания на то, кем были выданы долговые обязательства и с кого взимаются проценты, какие проценты признаются расходом для целей налогообложения по налогу на прибыль).

Управление данными рисками требует реализации следующих мер: 1) анализ арбитражной практики по аналогичным типовым ситуациям; 2) формирование письменных запросов в налоговые органы; 3) внесение поправок и уточнений в законодательные акты (со стороны государства).

В целях повышения достоверности системы аналитического учета по налогу на прибыль организаций, уменьшения неточностей и ошибок при исчислении и уплате налога предлагается авторская методика согласования систем бухгалтерского и налогового учета.

Отметим, что существующие в настоящее время методы ведения налогового и бухгалтерского учета, представленные в научной литературе, включают два основных направления: 1) параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета; 2) организация налогового учета на основе бухгалтерского, или так называемый метод трансформации.

При этом помимо положительных моментов использования данных методов (например, при формировании налоговой базы уделяется внимание каждому первичному документу; первичные документы обрабатываются единожды) можно отметить и существенное количество недостатков, связанных с их применением. Так, использование параллельного учета приводит к значительному возрастанию объема бухгалтерской работы; затрудняется контроль за полнотой и правильностью разнесения первичных документов в налоговый учет (из-за отсутствия двойной записи); чтобы выполнить требования ПБУ 18/02¹, требуется ведение дополнительного учета разниц, возникающих между налоговым и бухгалтерским учетом; отсутствует сводный регистр, в котором можно было бы проверить, все ли данные бухгалтерского учета за данный налоговый период учтены или будут отражены в будущем (в случаях несовпадения момента отражения в бухгалтерской и налоговой системе учета), и то, когда они найдут свое отражение (например, когда отклонение по амортизации будет учтено в расходах).

Метод трансформации имеет следующие неудобные в использовании моменты: сохраняется ряд документов, которые формируются отдельно, только для целей налогового учета; возникают также проблемы в части выполнения требований ПБУ 18/02; отсутствует единый сводный регистр. Если в

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

бухгалтерском учете таким сводным регистром является оборотно-сальдовый баланс, по которому контролирующим органам или внутренним пользователям быстро и качественно можно проверить правильность конечной формы – бухгалтерского баланса, то в налоговом учете формирование налоговых регистров разрознено и не имеет сводной формы.

В целях повышения качества организации налогового учета на предприятии, снижения количества ошибок, связанных с формированием налоговой базы по налогу на прибыль, а также в целях устранения недостатков вышеописанных методов автором предложена методика формирования рациональной системы налогового учета по налогу на прибыль (Рисунок 2).

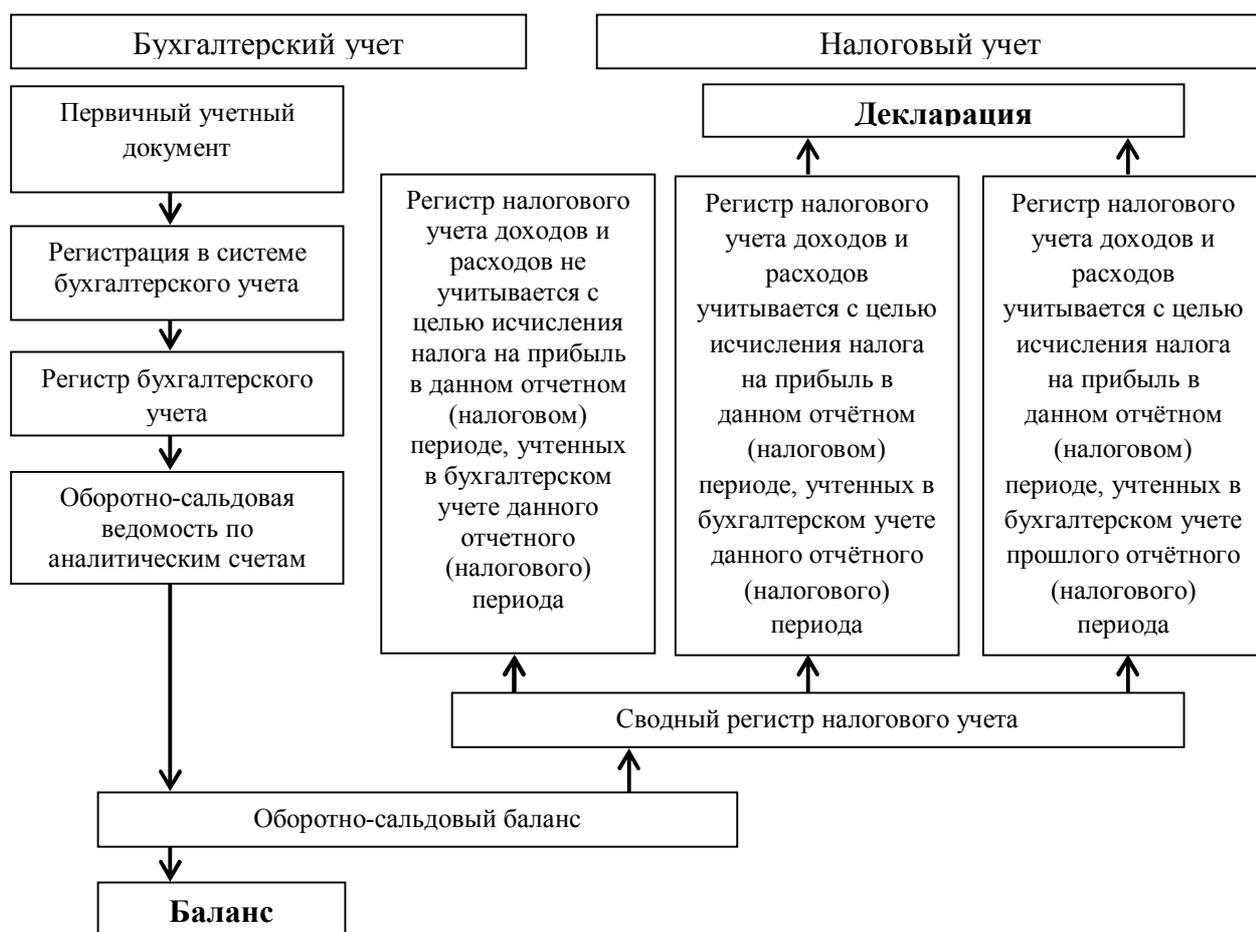


Рисунок 2 - Предлагаемая методика формирования рациональной системы налогового учета по налогу на прибыль

Особенностью предлагаемой методики является формирование специального отчета – Сводного регистра налогового учета (см. таблицу 4), в котором содержатся все данные по видам доходов и расходов, получившим отражение в бухгалтерском учете. При этом в рабочем плане счетов необходимо предусмотреть аналитику, необходимую для того, чтобы получить из бухгалтерского учета данные для налогового учета.

Таблица 4 – Пример Сводного налогового регистра

№п/п	Содержание	Примечание	Дт счета	Кт счета	Регистр налогового учета	Участие в расчетах ПБУ 18/02
1.	Выручка от реализации собственной продукции, связанной с обработкой сырья	Из бухгалтерского учета		90.1	Доходы от реализации	
2.	Выручка от выполнения работ, оказания услуг	Из бухгалтерского учета		90.1	Доходы от реализации	
...						
12.	Амортизация основных средств	Из бухгалтерского учета	20		---	ВР
13.	Амортизация основных средств	Из бухгалтерского учета	20		Готовая продукция	ВР
...						
24.	Суточные в командировке в пределах норм	Из бухгалтерского учета	26		Расходы, связанные с реализацией	
25.	Суточные в командировке сверх норм	Из бухгалтерского учета	26		Расходы, связанные с реализацией	ПР
26.	Нотариальные услуги в пределах тарифов	Из бухгалтерского учета	91.2		Внереализационные расходы	
27.	Нотариальные услуги сверх установленных тарифов	Из бухгалтерского учета	91.2		Внереализационные расходы	ПР

При формировании этого документа необходимо выполнить ряд правил.

1. Каждая запись в Сводном регистре налогового учета – это итоговая сумма всех бухгалтерских записей по дебету и (или) кредиту определенных счетов (субсчетов).

2. При формировании записи в Сводном регистре налогового учета проводится последовательный анализ всех видов доходов и расходов организации из рабочего плана счетов. Это необходимо, чтобы не допустить повторения данных при переносе их из бухгалтерского учета в налоговый.

3. Все данные, нашедшие отражение в оборотно-сальдовом балансе, на основании которого в бухгалтерском учете строится Форма №1 (бухгалтерский баланс), находят свое отражение в сводном регистре налогового учета. В связи

с этим можно легко проверить, все ли данные первичного учета предприятия нашли свое отражение в налоговом учете, и отследить период их отражения.

4. Если в бухгалтерском учете отсутствует необходимая для налогового учета информация, налоговый учет дополняется регистрами – расчетами с учетом дополнительных данных.

Считаем, что предлагаемая методика решает все основные проблемы, связанные с применением методик параллельного учета и метода трансформации. В результате:

- весь массив первичных документов обрабатывается один раз, одновременно проводится анализ на соответствие первичных документов бухгалтерскому и налоговому учету;

- одновременно осуществляется контроль за разноской документов, т.к. правило двойной записи, используемое в системе бухгалтерского учета, предполагает контроль за документооборотом, то есть, если работник налогового отдела или бухгалтер забыл разнести акты выполненных работ, что приведёт к неправильному формированию кредиторской задолженности, при проведении акта сверки с контрагентом это сразу будет выявлено;

- налоговая база не формируется вслепую, в сводном регистре можно четко отследить, куда каждая цифра из системы бухгалтерского учета попала, в какой регистр налогового учета;

- учитываются требования ПБУ18/02;

- применение данной методики возможно на всех современных бухгалтерских программах;

- применение данной методики возможно не только для расчета налоговой базы по налогу на прибыль, но и, например, для расчета УСН, налога на имущество, то есть она универсальна и применима для построения системы налогового учета для всех налогов.

Схема обработки документов при ведении налогового учета по данной методике представлена на рисунке 3.

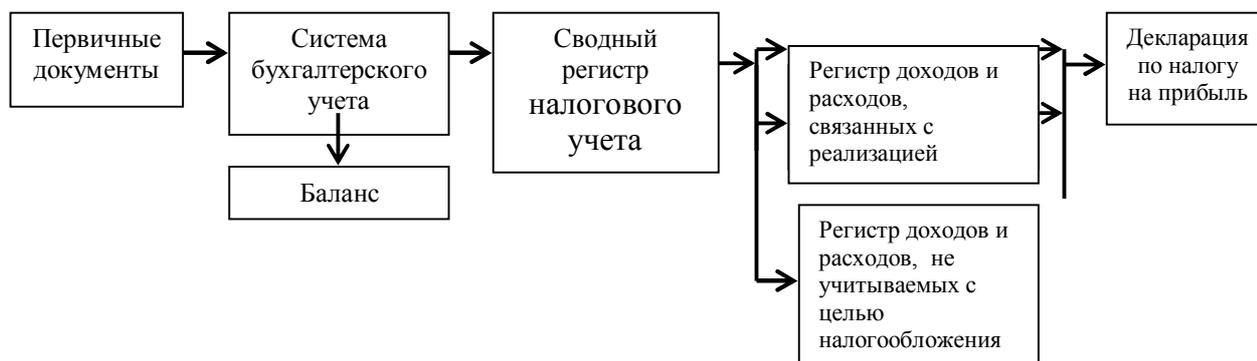


Рисунок 3 - Этапы обработки документов согласно предложенной методике

Таким образом, использование предлагаемой системы налогового учёта по налогу на прибыль позволяет внедрить элементы риск-менеджмента по данному налогу, предотвратить риски налоговых ошибок и споров с контролирующим органом при проведении камеральных или выездных

налоговых проверок, облегчает систему внутреннего налогового контроля организаций.

3. Предложена методика управления рисками налоговых взаимоотношений при трансфертном ценообразовании, позволяющая идентифицировать риски возникновения налогового контроля, включающая последовательность обязательных действий налогоплательщика и систему индикативных показателей, позволяющих избежать данного вида контроля и сформировать доказательную базу соответствия конкретной цены сделки рыночной цене.

Большое количество жалоб налогоплательщиков, а также существенные масштабы утечки капитала за рубеж, в том числе посредством механизма трансфертного ценообразования, актуализировали необходимость корректировки действовавшего в РФ механизма контроля цен и сделок, что привело к принятию нового Закона², направленного на внесение изменений в принципы и порядок определения цен для целей налогообложения.

Основные изменения, меняющие механизмы работы налогоплательщиков, которые должны учитываться ими для снижения рисков доначисления налоговых платежей, включают следующее.

Появилась новая, самостоятельная форма налогового контроля – контроль за трансфертным ценообразованием, которая будет проводиться дополнительно к привычным камеральным и выездным проверкам. Она проводится федеральным органом исполнительной власти, имеет иные предельные сроки (6 месяцев, в отдельных случаях – 12), срок давности по налоговым нарушениям – 3 года. Ограничения по количеству проверок соответствуют условиям выездных проверок. Таким образом, появилась необходимость выявления взаимозависимости с поставщиками и покупателями, контроля изменения состава собственников, отношений родства и свойства при осуществлении операций с физическими лицами, а также отслеживание «цепочки» участников сделки и их функциональной роли, не являющихся зависимыми.

Требуется ведение учёта суммы доходов по сделкам (суммы цен сделок) для отслеживания предельно допустимых законодательством границ.

Возникла необходимость отслеживания характера осуществляемых сделок для своевременного выявления среди них сделок, являющихся контролируруемыми. При этом о данных сделках налогоплательщики должны составлять пакет документов, отражающих коммерческие, финансовые, функциональные и рискованные условия их проведения, и предоставлять уведомления в налоговые органы.

² О внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения. Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ.

В качестве превентивных мер требуется формирование информационной базы, разрешённой для подтверждения о размерах цен по сделкам между налогоплательщиками, не являющимися взаимозависимыми, для формирования интервала рыночных цен, а также данные о бухгалтерской отчетности, на основе которой производятся расчеты интервальных значений рентабельности.

При формировании и доказательстве сопоставимости коммерческих и иных условий контролируемой сделки с сопоставимыми сделками, налогоплательщик может пользоваться методами или их комбинацией, в этом случае контрольный орган также должен пользоваться аналогичными методами (если не докажет несопоставимость коммерческих, финансовых и иных условий сделки).

Предусмотрена возможность самостоятельной корректировки налоговых баз и доначисления налоговых платежей в случае выявления несоответствия реально использованной в сделке цены рыночным ценам в пределах календарного года без начисления пени.

Анализ нового законодательства позволил идентифицировать риски возникновения налогового контроля за трансфертным ценообразованием (см. рисунок 4).

Таким образом, новый механизм налогового контроля размеров доходов по сделкам требует внедрения в организациях самостоятельной методики управления рисками налогового контроля трансфертного ценообразования.

Предложенная автором методика управления рисками налогового контроля за трансфертным ценообразованием включает следующую последовательность действий.

1. Идентификация рисков возникновения налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

1.1. Анализ состава контрагентов с позиции возможного признания их взаимозависимыми лицами и приравненными к ним лицами.

1.2. Анализ проводимых организацией сделок на предмет признания их контролируруемыми сделками.

2. Внедрение системы мер сквозного управления рисками налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

2.1. Анализ состава уплачиваемых налогов, в отношении которых может производиться проверка полноты исчисления и уплаты на основе положений контроля за трансфертным ценообразованием (налог на прибыль, НДФЛ (в отношении индивидуальных предпринимателей, нотариусов), НДС (предмет сделки – добытое полезное ископаемое, применяются адвалорные ставки), НДС (если одна из сторон не является плательщиком налога или освобождена от его уплаты)).

2.2. Отказ от части контрагентов; корректировка состава контрагентов; изменение долей участия; отслеживание цепочки участников и выполняемых ими функций.

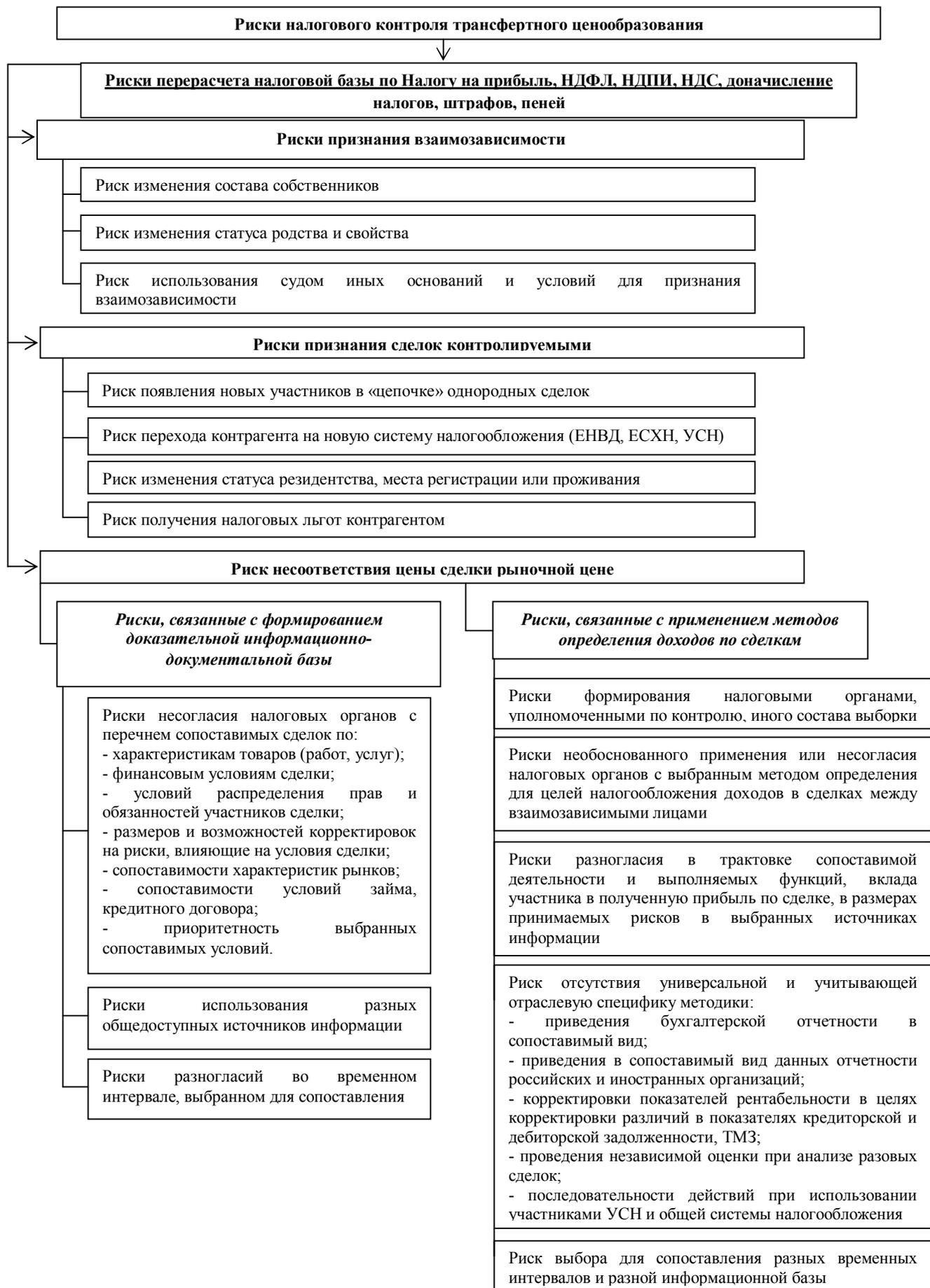


Рисунок 4 - Риски возникновения налогового контроля за трансфертным ценообразованием

2.4. Изменение организационно-экономических условий бизнеса в целях соответствия условиям, при соблюдении которых сделки не признаются контролируруемыми (формирование консолидированной группы налогоплательщиков; регистрация в одном субъекте РФ, отсутствие обособленных подразделений на территориях других субъектов и за пределами РФ, уплата налога на прибыль в одном субъекте РФ, отсутствие убытков; отсутствие в партнёрах организаций, уплачивающих НДС в %, имеющих льготы по налогу на прибыль, работающих в специальных налоговых режимах, имеющих представительство в оффшорных зонах и др.).

2.5. Формирование сквозной системы учета сделок, которые могут получить статус контролируемых; отслеживание предельно установленных размеров доходов или сумм доходов по сделкам (индикативные критерии признания сделок контролируемыми представлены в диссертационном исследовании);

2.6. Формирование доказательной информационно-документальной базы соответствия конкретной цены сделки рыночной цене. Для этого:

1) составление информационной таблицы сопоставимости коммерческих, финансовых и функциональных условий сделок;

2) оценка возможности использования метода сопоставимых рыночных цен (метод является приоритетным при проведении контроля; используется: при наличии не менее одной сделки на соответствующем рынке товаров (работ, услуг), при наличии достаточной информации о такой сделке; не используется: при отсутствии информации, позволяющей сопоставить условия, если сопоставимая сделка единична и при этом совершена лицом, занимающим доминирующее положение на рынке);

3) выбор и включение в список сделок, максимально приближенных к характеристикам контролируемой сделки;

4) определение интервала рыночных цен и проверка соответствия цены контролируемой сделки рыночной (рекомендации по формированию оптимально приемлемого уровня интервала ценового диапазона и методы определения представлены в диссертационной работе);

5) при обнаружении по результатам анализа контролируемой сделки, не соответствующей рыночной цене:

- корректировка налогооблагаемой базы и доплата налога;
- предоставление информации (уведомления) в федеральный налоговый орган, уполномоченный по контролю.

2.7. При невозможности использования метода сопоставимых рыночных цен (отсутствие общедоступной информации о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) товарами, работами, услугами) – анализ условий и возможностей использования иных методов, предусмотренных Законом.

При этом следует учитывать ряд условий и ограничений:

1) используется тот метод, который позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии цены, применённой в сделке или группе однородных сделок рыночным ценам (используется принцип более достоверного метода);

2) по разовым сделкам рекомендуется применять независимую оценку в порядке, предусмотренном российским законодательством или законодательствами других государств;

3) при определении показателей рентабельности для российских организаций используются данные бухгалтерской отчётности, составленной в соответствии с Законодательством РФ;

4) при определении показателей рентабельности для иностранных организаций используются данные бухгалтерской отчётности, составленной в соответствии с Законодательством иностранных государств, но при сопоставлении производится корректировка данных в соответствии с Законодательством РФ;

5) информация по данным отчётности используется на момент совершения контролируемой сделки либо за три предшествующих календарных года;

6) определение интервала рентабельности производится по результатам не менее четырёх сопоставимых сделок, при отсутствии информации допускается меньшее количество сопоставимых сделок;

7) использование методов цены последующей реализации, сопоставимой рентабельности или затратного метода основывается на определении интервала рентабельности;

8) метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли применяются без непосредственного расчёта значений рыночных цен;

9) данные бухгалтерской отчётности должны быть приведены в сопоставимый вид, обеспечивающий несущественность влияния отклонений в порядке учёта расходов на показатели рентабельности и интервал рентабельности;

10) бухгалтерская отчётность должна быть приведена к единым правилам бухгалтерского учёта, если организации, совокупная прибыль которых подлежит распределению, ведут учет на основе разных правил.

Последовательность действий налогоплательщика должна быть следующей.

2.7.1. Анализ характера сделки и особенностей её применения.

2.7.2. Выбор метода контроля.

2.7.3. Анализ сделок, совершённых данным налогоплательщиком, с лицами, не являющимися взаимозависимыми для включения их в выборку и определения рентабельности.

2.7.4. Выбор организаций, отчётность которых может использоваться для сопоставления.

2.7.5. Проверка организаций на соответствие критериям, установленным в Законе.

2.7.6. Выбор периода сопоставления.

2.7.7. Приведение отчетности организаций, включённых в выборку, в сопоставимый вид, при необходимости корректировка бухгалтерской отчетности.

2.7.8. Расчёт показателей рентабельности и определение интервала рентабельности.

2.7.9. Проверка цены контролируемой сделки (или прибыли, убытка по сделке при использовании метода распределения прибыли) с полученным интервалом рентабельности.

2.7.10. При соответствии интервалу рентабельности сохранение собственной доказательной базы. При несоответствии: а) корректировка интервала рентабельности за счёт изменения состава выборки, метода трансформации затрат и отчётности, расширения границ выборки; б) перерасчет доходов и доплата налоговых платежей, а также информирование (уведомление) контрольных органов.

Таким образом, внедрение системы контроля за трансфертным ценообразованием и качественное формирование доказательной базы позволят налогоплательщику существенно уменьшить риск возникновения данного вида налогового контроля, избежать финансовых санкций и доначислений налоговых платежей

4. Предложена авторская методика управления рисками налоговых споров в процессе досудебного и судебного обжалования результатов налоговой проверки, включающая классификацию видов рисков, этапы управления и пути нейтрализации рисков.

Неопределённость процессуальных процедур российского налогового законодательства, отсутствие единообразия к применению норм Налогового кодекса в структуре самих налоговых органов, вынесение решений в пользу разных сторон налоговых споров арбитражными судами в регионах РФ по однотипным делам, возможность отмены ВАС РФ разъяснений налоговых органов привели к лавинообразному количеству налоговых споров по результатам контрольных мероприятий между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Для того чтобы уменьшить количество спорных ситуаций, сэкономить расходы государства и налогоплательщиков, снизить нагрузку на арбитражные суды, с 1 января 2009 года был введён механизм обязательного досудебного обжалования решений налоговых органов. Предполагается, что дела, по которым уже сложилась устойчивая судебная практика, будут разрешаться в рамках административного производства. Таким образом, судебный этап обжалования должен следовать только после вынесения решения вышестоящим налоговым органом.

Досудебный порядок обжалования решений налоговых органов по результатам налоговых проверок является относительно новым, что приводит к рискам финансовых потерь налогоплательщиков в процессе разрешения налоговых споров. Отметим также, что управление рисками налоговых споров в настоящее время стало самостоятельным направлением в налоговом риск-менеджменте деятельности организации.

Управление рисками налоговых споров, возникающих в процессе досудебного и судебного обжалования результатов налоговой проверки, предполагает идентификацию рисков, выявление причин их возникновения и разработку комплекса мер по их нейтрализации.

Выявление и систематизация рисков налоговых споров позволила автору идентифицировать и систематизировать их основные виды (рисунок 5). В диссертационной работе представлен алгоритм действий налогоплательщиков в процессе досудебного обжалования, предложены этапы управления рисками и разработана система мероприятий по управлению ими.

Способы нейтрализации рисков зависят от их вида и этапа возникновения. В том числе предлагается следующий комплекс мер:

- обратиться за юридической помощью на этапе проведения налоговой проверки и заранее начать готовить доказательственную базу;
- при выборе кандидатуры налогового адвоката следует предварительно ознакомиться (провести анализ), в каких налоговых спорах он принимал участие и каков был результат судебного разбирательства;
- использовать возможность дачи пояснений налоговым инспекторам, проводящим проверку;
- произвести оценку судебной перспективы, проанализировать судебную по аналогичным делам;
- знать законодательно-процессуальную последовательность продвижения документов и рассмотрения налогового спора;
- сопоставить возможные судебные издержки с суммой, которую, вероятно, можно отыграть;
- правильно оформлять хозяйственные операции, повышать квалификацию бухгалтера, налогового работника, проводить добровольный аудит;
- вести законный бизнес, избегать сомнительных схем минимизации налоговых платежей и сомнительных контрагентов;
- осуществлять все расчеты через расчетный счет;
- внедрять систему управления налоговыми рисками и использовать современные методы управления разными видами налоговых рисков.

Предлагаемая методика управления налоговыми рисками позволит организациям грамотно распределять свои ресурсы и эффективно расходовать денежные средства в процессе досудебного и судебного обжалования результатов налоговой проверки, а также использовать метод избегания конфликтов и налоговых споров, минимизировать наступление негативных последствий. Помимо этого, с помощью данной методики возможно дисциплинировать налогоплательщиков в части контроля налогового законодательства и соблюдения процедуры налогового контроля.

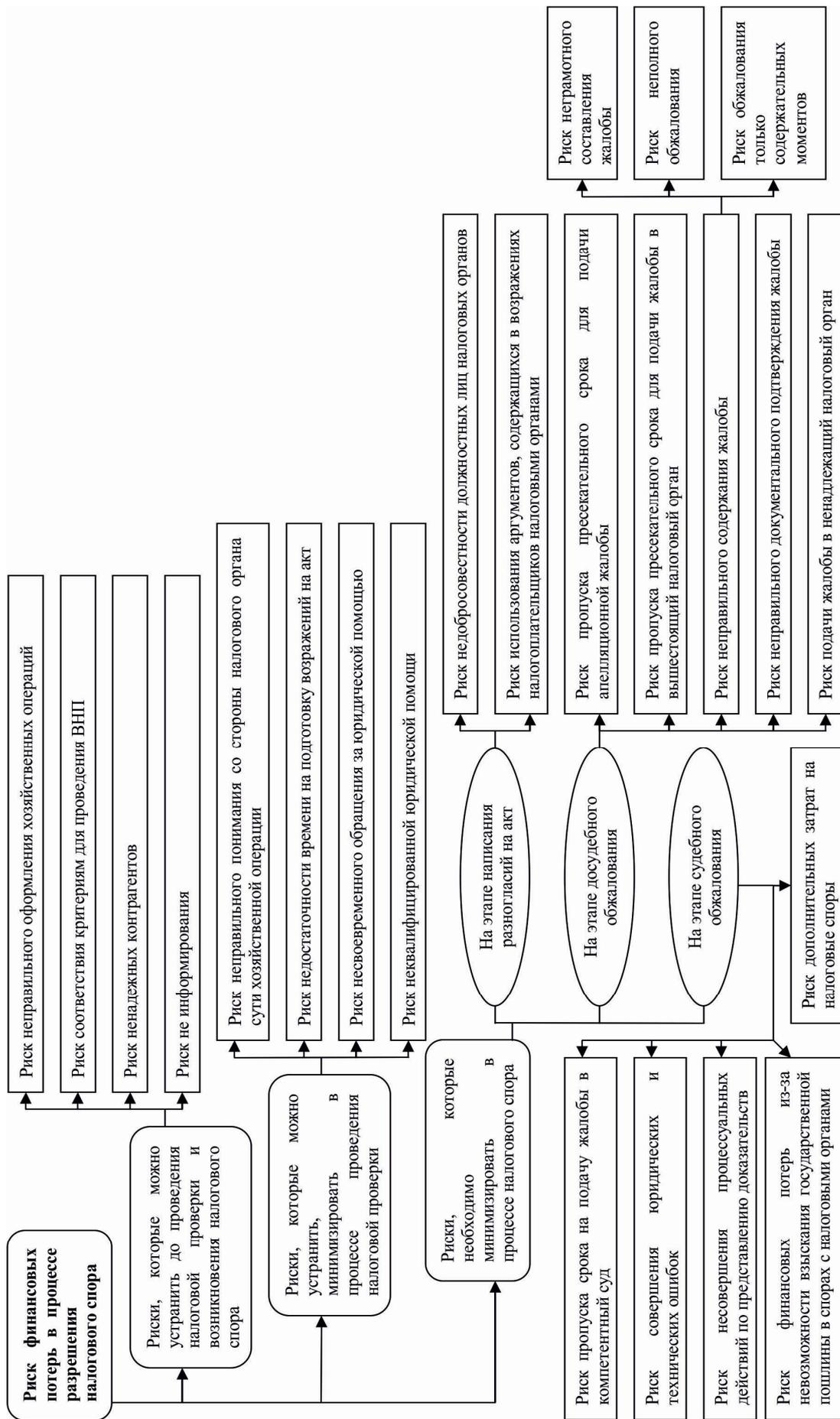


Рисунок – 5. Систематизация рисков, возникающих в процессе налоговых споров

Основные положения диссертации изложены в следующих публикациях:

Статьи в журналах, рекомендованных ВАК РФ:

1. Тоцкая К. П. Методика управления рисками налогового контроля в организации при трансфертном ценообразовании // Вестн. Том. гос. ун-та. – 2011. – № 4 (16). – С. 150-155 (0,38 п.л.).
2. Тоцкая К. П. Методика формирования оптимальной системы налогового учета по налогу на прибыль // Вестн. Том. гос. ун-та. – 2012. – № 1. – С. 129-135 (0,33 п.л.).
3. Тоцкая К. П. Управление рисками налоговых споров в процессе обжалования результатов налоговых проверок / К. П. Тоцкая, А. П. Салдин // Вестн. Том. гос. ун-та. – 2012. – № 2 (18). - С. 108-114 (0,40 п.л.).

Публикации в других научных изданиях:

4. Тоцкая К. П. Финансово-юридические последствия неэффективного управления налоговыми рисками // Сб. науч. тр. по материалам межрегион. науч.-практ. конф. – Новосибирск, 2008. – Т. 1, ч. 2. – С. 151-153 (0,25 п.л.)
5. Тоцкая К. П. Управление налоговыми рисками в системе финансового управления организации // Модернизация налоговой системы Российской Федерации : проблемы и перспективы : материалы всерос. науч.-практ. конф. аспирантов и молодых ученых / Томский гос. ун-т. – Томск, 2010. – С. 60-62 (0,20 п.л.).
6. Тоцкая К. П. Классификация налоговых рисков в современной налоговой теории // INEM -2011 : тр. I всерос. науч. – практ. конф. в сфере инноваций, экономики и менеджмента с междунар. участием / Том. политех. ун-т. – Томск, 2011. – С. 103-105 (0,17 п.л.).
7. Тоцкая К. П. Реформирование системы налогового контроля трансфертного ценообразования в России: проблемы и перспективы // Актуальные проблемы науки : сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конф. – Тамбов, 2011. – С. 169-172 (0,29 п.л.)
8. Тоцкая К. П. Налоговая неопределенность и ее влияние на риски налогоплательщиков // Современные аспекты экономики. – СПб., 2011. – № 12. – С.144-147 (0,20 п.л.)

Подписано к печати 09.08.2012 г.
Формат 60x84_{1/16}. Печать ризография.
Бумага офсетная № 1.
Гарнитура «Times».
Тираж 100 экз. Заказ № 625

Тираж отпечатан в типографии «Иван Фёдоров»
634026, г. Томск, ул. Розы Люксембург, 115/1
тел.: (3822) 78-80-80, тел./факс: (3822) 78-30-80
E-mail: mail@if.tomsk.ru