



ИПБ России

№ 6 | 2022

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Построение системы сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы
с. 18
- Стандартные налоговые вычеты по НДФЛ, их эффективность
с. 31
- Оптимизация налоговых рисков в вопросе налога на имущество организаций
с. 40



2022 www.ipbr.org



Людмила Ивановна Хоружий,
доктор экономических наук,
профессор, президент ИПБ России

Уважаемые коллеги! Дорогие друзья!

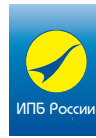
И вновь уходящий год разделил нашу жизнь на время до и после. Мы снова должны многое переосмыслить, переоценить, преодолеть. Время сжалось, а новые вызовы побуждают принимать важнейшие неотложные решения, которые во многом меняют то, что складывалось годами. Но пути назад нет.

Наша профессия позволяет увидеть некоторые аспекты жизни в цифрах, и этот ракурс убирает ненужные эмоции, оставляя самую суть. В этом ценность и сила бухгалтерского труда. 25 лет работы ИПБ России, которые мы отметили вместе в этом году, помогают честно и открыто смотреть в будущее и создавать его своими руками. Думаю, в этом и будет состоять наша общая задача – возродить, переосмыслить традиции и, опираясь на них, двигаться вперед с помощью новейших достижений и передовых технологий. Новые реалии не оставляют места для равнодушного или формального отношения к своему делу.

Успех работы бухгалтера зависит от многих факторов. В первую очередь – от его собственных усилий, желания учиться, осваивать меняющиеся правила. Декабрьский конгресс профессиональных бухгалтеров подарил большой объем актуальной и очень нужной информации, которая поможет достойно завершить профессиональный год и начать работу в условиях и правилах 2023 года. Но это – половина дела. Бухгалтер взаимодействует со всеми службами и подразделениями организации, получая от них первичную информацию. Ряд своих функций бухгалтер сможет качественно выполнить лишь в том случае, если коллеги, весь менеджмент настроен на конструктивную работу, а бизнес-процессы выстроены оптимально. Но и этого недостаточно. Каждому человеку нужна поддержка его семьи, родных и близких, соседей, людей, которые разделяют радости и тяготы, служат опорой и вдохновением.

Дорогие друзья! Я желаю всем нам преодолеть трудности, которые выпали на нашу долю. Желаю чутких и понимающих коллег, мудрых руководителей. Пусть рождаются и подрастают дети и внуки, пусть в ваших семьях правят бал любовь, уважение и поддержка! Будьте здоровы и счастливы! С Новым, 2023 годом!

Л.И. Хоружий, президент ИПБ России



Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 8 мая 2013 года
выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров и аудиторов
России», тел. 8 800 500-54-51

Адрес: 125009, Москва,
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, верстка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
09.01.2023
Формат 60 x 90/8

Тираж 3 500
Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу
«Пресса России»:
14257 – на полугодие,
25775 – на год

**Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования**

Журнал включен
в **Перечень рецензируемых
научных изданий**,
в которых должны быть
опубликованы основные
научные результаты
диссертаций на соискание
ученой степени кандидата
наук, на соискание
ученой степени доктора
наук, с 1 декабря 2015 года

Группа научных
специальностей –
5.2 – Экономика (шифр
научной специальности:
5.2.4 Финансы)

Название журнала на рус-
ском языке – «Вестник ИПБ
(Вестник профессиональных
бухгалтеров)», в транс-
литерации – «Vestnik IPB
(Vestnik Professional'nyh
buhgalterov)»

Finance (Economics)

- 12** Taxation Variability for Peasant (Farm) Households
**Vera V. Mizyureva,
Natalya F. Zaruk,
Viktoria V. Rakhaeva**
- 18** Building a Certification System for Internal Financial Audit Specialists in the Public Sector Organizations
Irina V. Alekseeva
- 31** Standard Personal Income Tax Deductions and Their Effectiveness
Nikolai Z. Zotikov
- 40** Tax Risks Optimization in the Issue of Corporate Property Tax
Ivan M. Frolov

В ИПБ России

- 2** 100 лет Институту экономики и управления АПК, Тимирязевки!
- 4** Юбилейный конгресс ИПБ России – 2022
«25 лет развиваем профессию вместе»

Финансы (экономические науки)

- 12** Вариативность налогообложения для крестьянских (фермерских) хозяйств
**В.В. Мизюрёва,
Н.Ф. Зарук,
В.В. Рахаева**
- 18** Построение системы сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы
И.В. Алексеева
- 31** Стандартные налоговые вычеты по НДФЛ, их эффективность
Н.З. Зотиков
- 40** Оптимизация налоговых рисков в вопросе налога на имущество организаций
И.М. Фролов

100 лет Институту экономики и управления АПК, Тимирязевки!



В.И. Трухачев, ректор РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, академик РАН по отделению сельскохозяйственных наук, заслуженный деятель науки Российской Федерации, доктор сельскохозяйственных наук, профессор, доктор экономических наук, профессор.

В октябре 2022 г. Институту экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А.Тимирязева исполняется 100 лет. Его история – это неотъемлемая часть истории агроэкономического образования и науки в России. Именно ему было суждено стать первым в нашей стране экономическим факультетом. Мы по праву гордимся славной историей Института экономики и управления АПК, богатейшим творческим наследием многих поколений экономистов-тимирязевцев.

Первые научные экономические школы под руководством Алексея Петровича Людоговского, Владимира Яковлевича Железнова, Алексея Федоровича Фортунатова были созданы уже в первые годы учреждения самого университета. Настоящим прорывом

стало собственно создание экономического факультета. Имена его основателей, Александра Васильевича Чайнова и Николая Дмитриевича Кондратьева, вписаны золотыми буквами в историю мировой экономической мысли. Авторитет выдающихся ученых факультета Пантелеймона Алексеевича Вихляева, Самуила Георгиевича Колеснева, Николая Павловича Макарова, Василия Сергеевича Немчинова, Григория Матвеевича Лозы, Михаила Ивановича Синюкова, Сергея Степановича Сергеева, Владимира Александровича Добрынина, Геннадия Ивановича Будылкина непререкаем. Высоко держать поднятое ими знамя – очень значимо для нас.

С момента своего учреждения экономический факультет, а в наше время институт, всегда был центром притяжения талантливых, целеустремленных, трудолюбивых и неравнодушных людей. Результативная деятельность экономического факультета в Тимирязевке послужила импульсом к открытию экономических факультетов в аграрных вузах России, способствовала разработке новых направлений в агроэкономической науке и образовании.

На протяжении десятилетий экономический факультет Тимирязевки выполнял важную миссию по объединению вокруг себя экономических факультетов и кафедр аграрных вузов России. В 1996 г. экономический факультет первым в системе аграрного образования России перешел на двухступенчатую систему образования. Он одним из первых в университете принял вызовы глобализации, активно включившись в процессы интернационализации образования,ощряя академическую мобильность, что обеспечило студентам и преподавателям возможность повышать профессиональный уровень, овладевать новыми компетенциями, совершенствовать существующие и создавать на инновационной основе современные практико-ориентированные программы обучения.

На факультете учились студенты из стран Европы, Африки, Азии,

Институт успешно готовит специалистов, способных возглавлять современные агрохолдинги, грамотно вести агробизнес, достигать высокого делового, профессионального и общественного статуса

Латинской Америки. Реализовывались десятки международных образовательных и научных проектов.

В непростые для страны годы институт активно участвовал в формировании аграрной политики государства, предлагая собственный уникальный путь для развития отечественного сельского хозяйства.

Ученые института внесли весомый вклад в разработку пакета отраслевых нормативных документов в области учета и методик калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, действующих и в настоящее время.

В период перехода страны к рыночной экономике институт достойно ответил на вызовы времени и провел масштабную переподготовку нескольких тысяч специалистов в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансов, права, аудита не только для аграрной отрасли, но и для других отраслей национальной экономики.

Радуется, что в институте сохранены лучшие традиции, преемственность и качество высшего экономического образования. Функционируют научные школы, и мы предпринимаем все усилия, чтобы они укрепляли свой потенциал, выступая драйвером развития российской экономики. Институт динамично развивается. Имеет в своем составе 14 кафедр, в том числе 10 выпускающих.

Институт успешно готовит специалистов, способных возглавлять современные агрохолдинги, грамотно вести агробизнес, достигать высокого делового, профессионального

и общественного статуса. Выпускники института развивают аграрный сектор экономики и реализуют курс на импортозамещение, что особенно важно в условиях угрозы глобального голода и беспрецедентных экономических санкций, предпринятых в отношении России недружественными государствами.

Сегодня следует сделать все, чтобы Институт экономики и управления АПК укрепил свои позиции в качестве центра аграрного экономического образования и науки не только в России, но и за ее пределами. Для этого у него есть квалифицированный профессорско-преподавательский состав, талантливые студенты, мощная материально-техническая и учебно-методическая база. Поэтому именно здесь должны быть самые сильные магистратура, аспирантура, самые солидные советы по защите докторских диссертаций.

От всей души поздравляю коллектив Института экономики и управления АПК Тимирязевской академии с юбилеем и желаю институту научных и творческих достижений, покорения новых высот! Уверен, что в обозримом будущем новое поколение преподавателей и студентов внесет ощутимый вклад в дело преумножения славных традиций классических научных школ института и будет развивать новые научные направления. Нет сомнений в том, что решить поставленные задачи, выполнив то, что сегодня от нас ждет государство, институту по силам.

И по другому нельзя.

В.И. Трухачев

Ученые института внесли весомый вклад в разработку пакета отраслевых нормативных документов в области учета и методик калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, действующих и в настоящее время



Юбилейный конгресс ИПБ России – 2022 «25 лет развиваем профессию вместе»

1–2 декабря 2022 года в формате онлайн прошел масштабный Юбилейный конгресс ИПБ России, посвященный 25-летию ИПБ России. Перед участниками выступили спикеры, среди которых представители Министерства финансов РФ, ФНС России, ведущие эксперты страны в области бухгалтерского учёта и бухгалтерской (финансовой) отчётности, налогообложения и налогового консультирования, права, аудита и внутреннего контроля, которые помогли участникам конгресса разобраться в самых сложных вопросах и узнать важные новости из первых уст.

На протяжении четверти века ИПБ России является крупнейшей национальной профессиональной организацией, объединяющей бухгалтеров и представителей смежных областей деятельности

Открыла работу Конгресса профессиональных бухгалтеров – 2022 президент ИПБ России Людмила Ивановна Хоружий.

Выступая перед участниками Юбилейного конгресса, президент ИПБ России **Людмила Ивановна Хоружий** рассказала о современных вызовах, стоящих перед бухгалтерской профессией.

Также Людмила Ивановна отметила, что в 2022 году Институт отпраздновал 25-летие своей деятельности.

Это, без сомнения, знаменательное событие для членов нашей организации и всего российского бухгалтерского сообщества.

На протяжении четверти века ИПБ России является крупнейшей национальной профессиональной организацией, объединяющей бухгалтеров и представителей смежных областей деятельности. Миссия ИПБ России состоит в создании условий для профессионального развития своих членов, в представлении и защите интересов профессионального сообщества на национальном и международном уровнях.

«Для нас, как профессионального сообщества, важно, чтобы в условиях

геополитических сдвигов, происходящих в мире, профессия оставалась востребованной и отвечала запросам общества, чтобы каждый представитель профессии чувствовал себя уверенно и мог качественно выполнять поставленные перед ним задачи», – подчеркнула президент ИПБ России.

Л.И. Хоружий объявила о начале нового проекта «ИПБ России – практикум». Его цель – оказать методологическую помощь главным бухгалтерам, особенно средних и малых предприятий, где нет отдельной методологической службы. Проект предусматривает подготовку и размещение на наших ресурсах информационных материалов, иллюстрирующих применение на практике наиболее сложных норм бухгалтерских стандартов, включая учетную политику и конкретные примеры.

В частности, примеры определения в разных ситуациях ликвидационной стоимости основных средств уже размещены в личных кабинетах действительных членов ИПБ России. В работе – материалы по определению справедливой стоимости и дисконтированию. В дальнейшем тематику для разработок планируется определять, исходя из вопросов, поступающих в ИПБ России по горячей линии консультации, а также анализа результатов проведения ежегодных конкурсов.

Во второй части своего выступления Людмила Ивановна подвела итоги Всероссийского конкурса на звание «Лучший бухгалтер России – 2022».

С приветственным словом к участникам конгресса ИПБ России – 2022 обратился **Леонид Зиновьевич Шнейдман**, д.э.н., профессор, директор Департамента бухгалтерского учёта, финансовой отчётности и аудиторской деятельности Минфина России.



Людмила Ивановна Хоружий



Леонид Зиновьевич Шнейдман

Леонид Зиновьевич также обратил внимание на несколько первоочередных задач, стоящих перед бухгалтерским сообществом в нынешних условиях. И выразил надежду, что Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России внесёт значительный вклад в решение этих задач.

Второй день Юбилейного конгресса – 2022 открыла директор ИПБ России **Евгения Ивановна Копосова**.



Евгения Ивановна Копосова

В начале своего выступления Евгения Ивановна отметила, что «уходящий год стал непростым во многих отношениях для всех нас, в том числе и для бухгалтерской профессии. Изменения, происходящие в государстве и обществе, подтолкнули к дискуссии о направлении развития бухгалтерского учета в нашей стране, о том, какова должна быть его методологическая основа».

Активная, взвешенная позиция членов нашего профессионального сообщества на всех уровнях может определить развитие бухгалтерской профессии на перспективу и переломить существующее негативное отношение к нелегкому бухгалтерскому труду.

Евгения Ивановна обратила внимание слушателей на один немаловажный факт. В начале этого года многие известные сертификационные системы, работающие с бухгалтерами, покинули нашу страну. «Считаю это еще одним доказательством того, что их основной целью была реализация собственных коммерческих планов,

а не развитие профессии на территории Российской Федерации», – подчеркнула директор ИПБ России.

В этих условиях Е.И. Копосова рекомендовала обратиться к качественным российским брендам, отвечающим современным требованиям и зарекомендовавшим себя с лучшей стороны на протяжении многих лет. Так, аттестат профессионального бухгалтера – главного бухгалтера организации, составляющей консолидированную отчетность по МСФО, выдаваемый ИПБ России, не только подтвердит знания и навыки специалиста в области международных стандартов, но также станет свидетельством его умения составлять консолидированную отчетность и выполнять иные трудовые функции, соответствующие самому высокому, 8-му квалификационному уровню профессионального стандарта «Бухгалтер».

Многие коллеги – обладатели иностранных бухгалтерских сертификаций обратились в этом году в ИПБ России с просьбой зачесть иностранные бумаги при получении одного из аттестатов ИПБ России. Конечно, здесь не может быть единых подходов, ведь специалисты обладают разным уровнем подготовки и, самое главное, опытом практической работы. Однако ИПБ России рассматривает каждый случай такого обращения индивидуально, и нам приятно, что и работодатели, и сами бухгалтеры стали рассматривать наличие российских сертификаций как преимущество при приеме на работу.

ИПБ России подготовил и успешно провел целую серию мероприятий, в том числе бесплатных, направленных на развитие профессии, поддержку наших членов и привлечение в ряды активных участников профессионального сообщества бухгалтеров и иных специалистов, которым требуется в работе знание бухгалтерского учета. Отчет об этой деятельности, а также практические материалы можно найти на нашем сайте и в личных кабинетах.

На Юбилейном конгрессе ИПБ России – 2022 выступили спикеры:

Котова Любовь Алексеевна, начальник отдела нормативно-правового регулирования страховых взносов Департамента налоговой политики Минфина России.

В своем выступлении по теме «Порядок исчисления и уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Итоги 2022 года. Новеллы 2023 года» Любовь Алексеевна подвела итоги уходящего года, рассказав о прошедших изменениях.

ИПБ России подготовил и успешно провел целую серию мероприятий, в том числе бесплатных, направленных на развитие профессии, поддержку наших членов и привлечение в ряды активных участников профессионального сообщества бухгалтеров и иных специалистов, которым требуется в работе знание бухгалтерского учета



Любовь Алексеевна Котова

Но в самом начале обратила особое внимание на те изменения, которые нас ждут в следующем году. «Их много, – отметила Л.А. Котова. – И они, можно даже сказать, «революционные»».

Федеральным законом от 14.07.2022 № 239-ФЗ в главу 34 Налогового кодекса Российской Федерации внесены изменения, касающиеся:

- оптимизации тарифов страховых взносов;
- единого размера предельной базы для исчисления взносов;
- унификации базы для обложения;
- объединения всех льготных категорий плательщиков.

Об этих аспектах исчисления и уплаты страховых взносов, а также о других нововведениях 2022–2023 годов Любовь Алексеевна Котова дала участникам Конгресса исчерпывающую информацию;

Новоселов Константин Викторович, д.э.н., государственный советник РФ II класса, заместитель начальника Контрольного управления ФНС России, профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финуниверситета при Правительстве РФ.

Константин Викторович выступил с темой «Основные направления в налоговой политике в части налогового администрирования. Актуальные вопросы налогообложения прибыли». Первая часть выступления была посвящена основным направлениям в налоговой политике в части налогового администрирования.



Константин Викторович Новоселов

Как обычно, осенью и в начале зимы наше внимание приковано к очень важному документу, который раньше Министерство финансов РФ издавало как отдельный документ, а теперь он является приложением к Федеральному закону «О федеральном бюджете». Речь идет об Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 и на плановый период 2024 и 2025 годов.

В целом в налоговой политике акцент сохранится на повышении эффективности стимулирующей функции налоговой системы и улучшении качества администрирования с сопутствующим облегчением административной нагрузки для налогоплательщиков и повышении собираемости налогов.

В частности, указаны следующие меры по совершенствованию налогового администрирования:

- внедрение института единого налогового счета, предусматривающего консолидацию всех обязанностей налогоплательщика по уплате обязательных платежей в едином сальдо расчетов с бюджетами;
- совершенствование порядка постановки и снятия с учета в налоговом органе – внедрение единого унифицированного подтверждающего документа;
- переход к налогообложению недвижимого имущества организаций исходя из кадастровой стоимости в отношении всех объектов недвижимости (за исключением отдельных сооружений) в целях выравнивания налоговой нагрузки;
- другие меры.

Во второй части Константин Викторович осветил актуальные вопросы налогообложения прибыли;

Соколов Вячеслав Ярославович, д.э.н., профессор Санкт-Петербургского государственного экономического университета. Темой выступления была «Российский бухгалтер: прошлое, настоящее и будущее».

Вячеслав Ярославович представил взгляд на бухгалтерскую профессию и те трудные времена, которые мы сейчас переживаем.

По мнению Вячеслава Ярославовича, очень важно вспомнить о том, что с нашей профессией было раньше, что с ней происходит сейчас и что нас всех ждет в будущем. Это именно то, что может придать оптимизма нашей работе.

Главное, что должно делать профессиональное сообщество, – это проявлять солидарность. Вячеслав Ярославович рассказал о солидарности на примерах прошлого, настоящего, и заглянул в будущее;

В целом в налоговой политике акцент сохранится на повышении эффективности стимулирующей функции налоговой системы и улучшении качества администрирования с сопутствующим облегчением административной нагрузки для налогоплательщиков и повышении собираемости налогов

Сасов Константин Анатольевич, к.ю.н., адвокат.

Выступал с такой злободневной темой, как «Вас вызывают в инспекцию...», которая касается каждого практикующего бухгалтера и юриста по взаимоотношениям с налоговыми органами, как вызов на рабочую группу по побуждению налогоплательщика к исполнению/ уточнению своих налоговых обязательств в связи с совершением операций, имеющих признаки «схемы» с контрагентами «среднего» и «высокого» уровня риска. Об этом рассказал Константин Анатольевич Сасов.

Как провести встречу в налоговой инспекции с наименьшими потерями, как себя вести и как сделать так, чтобы результат встречи удовлетворил налогоплательщика, а не только налогового инспектора?

Константин Анатольевич немного коснулся налоговой статистики и истории, рассмотрел стандартные замечания инспекторов, разъяснил правовой статус комиссии (рабочей группы), предложил участникам Конгресса тест по уплате «налога на страх», дал алгоритм действий налогоплательщика, пояснил, какие обстоятельства имеют налоговое значение;

Вайнилавичуте Алла Петрасовна, главный бухгалтер ПАО «Интер РАО».

О тесной взаимосвязи системы бухгалтерского учета с требованиями законодательства, регулирующего ценообразование, то есть тарифы, в своем выступлении по теме «Регулируемое ценообразование: гармонизация аспектов бухгалтерского и налогового учета в НПА – проблемы, возможные решения» говорила Алла Петрасовна Вайнилавичуте. Эта тема актуальна для организаций, осуществляющих регулируемые виды деятельности.

Алла Петрасовна считает, что в организациях, осуществляющих регулируемые виды деятельности, бухгалтерия должна постоянно тесно коммуницировать с подразделениями, курирующими тарифы. Быть в курсе требований нормативных правовых актов по раздельному учету и какие расходы по каким правилам включаются в необходимую налоговую выручку (НВВ), какие требования предъявляют регуляторы к экономическому обоснованию расходов.

«Находясь в этом тесном взаимодействии с подразделениями, курирующими тарифы, владея практикой проверок региональными энергетическими комиссиями компаний Группы и практикой включения затрат в НВВ, мы давно наблюдаем за тем,



Станислав Маратович Джаарбеков

как формулировки нормативно-правовых актов по ценообразованию, одновременно оперирующие ссылками на бухгалтерский и налоговый учет, приводят к неблагоприятным последствиям для регулируемых субъектов», – обратила внимание на одну из проблем организаций данной сферы деятельности А.П. Вайнилавичуте.

С учетом изложенного, Алла Петрасовна призвала к активности представителей организаций, осуществляющих регулируемые виды деятельности. По ее мнению, регулируемым субъектам важно занимать проактивную позицию в нормотворческих инициативах, в коммуникациях с ФАС РФ, с региональными органами регулирования тарифов, в принятии участия в общественных обсуждениях проектов нормативных правовых актов, в коммуникациях в рамках членства в общественных и профессиональных организациях, ассоциациях и объединениях;

Джаарбеков Станислав Маратович, налоговый консультант, юрист, председатель экспертного совета Института современных образовательных технологий.

Станислав Маратович выступал с темой «Риски признания расходов: премии работникам и нюансы списания дебиторской задолженности». Он рассмотрел требования налогового законодательства с учетом позиции контролирующих органов и судебной практики на примере двух видов расходов:

- расходов, связанных с выплатой работникам премий;
- и связанных со списанием безнадежных долгов организации.

Зачастую признание расходов в целях налогообложения прибыли сопровождается риском претензий со стороны налоговых органов, в том числе в части несоблюдения требований статей 252 и 54.1 Налогового кодекса РФ.

Селезнева Галина Анатольевна, заместитель директора Департамента бюджетной методологии и финансовой отчетности в государственном секторе Минфина России.

Зачастую признание расходов в целях налогообложения прибыли сопровождается риском претензий со стороны налоговых органов, в том числе в части несоблюдения требований статей 252 и 54.1 Налогового кодекса РФ



Галина Анатольевна Селезнева

Как обычно в это время, перед началом следующего финансового года, в своем выступлении на тему «Изменения в регулировании бюджетных отношений в 2022–2023 гг. Что необходимо знать бухгалтеру» Галина Анатольевна сделала обзор изменений в бюджетное законодательство Российской Федерации.

В первую очередь Г.А. Селезнева рассмотрела нормативные правовые акты, принятые совсем недавно, «буквально – с колес». И рассказала, что нужно знать, на что обратить внимание бухгалтеру в изменениях регулирования бюджетных отношений;

Чернявский Георгий Павлович, руководитель проекта группы консультантов Компании «Такском».

Георгий Павлович в своей теме «Электронные передаточные документы (ЭПД) – новый виток развития ЭДО в России» рассказал об электронном документообороте в грузоперевозках и электронных перевозочных документах. Разобрал самые главные и актуальные вопросы по теме.

Разъяснил, что такое электронная транспортная накладная (ЭТрН).

1. Как это работает?
2. Кому это нужно и выгодно?
3. Цикл оборота электронной транспортной накладной.
4. Преимущества электронной транспортной накладной.
5. Как это внедрить в своей организации?

Бровкина Наталья Дмитриевна, доцент департамента аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве РФ, практикующий аудитор.

В начале выступления на тему «Оценка риска искажений показателей бухгалтерской отчетности как элемент внутреннего контроля» Наталья Дмитриевна поздравила с 25-летием ИПБ России всех его членов и участников конгресса: «За эти годы мы многое сделали с вами вместе и, надеюсь, мы продолжим эту традицию в будущем».

Далее Наталья Дмитриевна поделилась теми наработками и знаниями, которые касаются организации внутреннего

контроля, рассмотрела тему оценки искажений и затронула вопрос организации внутреннего контроля на уровне бухгалтерского учета и отчетности.

Требование к организации внутреннего контроля появилось в законе «О бухгалтерском учете» еще в 2013 году, с введением статьи 19 «Внутренний контроль». Наталья Дмитриевна обратила внимание слушателей на двухуровневую модель требований о наличии внутреннего контроля, упомянула разъясняющие документы и комментарии. Привела примеры оценки значительности и вероятности рисков.

Кроме этого, предоставила информацию:

- об уровнях эффективности внутреннего контроля;
- о модели внутреннего контроля COSO;
- о контрольной среде, оценке рисков и постановке целей;
- о мерах реагирования на риск;
- об оценке вероятности наступления риска и значительности последствий риска для целей бухгалтерского учета;
- о видах контрольных процедур;
- и др.

Учитывая в работе все эти аспекты, бухгалтерия всегда «на отлично» справится с каждодневными задачами;

Юденич Наталья Михайловна, к.э.н., практикующий налоговый консультант.

В своем выступлении на тему «Безвозмездные операции и их налоговые последствия» рассказала, что все сделки между коммерческими организациями должны осуществляться на коммерческой основе – платно. Тем не менее, получили распространение и имеют большое значение на практике безвозмездные операции.

Автор учебного пособия ИПБ России «Налоговое планирование: пределы и возможности» Наталья Михайловна Юденич сегодня рассмотрела безвозмездные операции и их последствия:

- заем;
- безвозмездная финансовая помощь;
- вклад в имущество общества;
- прощение долга;
- поручительство;
- пользование имуществом;

Бондаренко Ольга Анатольевна, к.ю.н., доцент, налоговый консультант, аудитор, аттестованный преподаватель ИПБ России.

В своей теме «ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: бухгалтерский и налоговый аспекты. Сложные вопросы применения стандарта» Ольга Анатольевна осветила практические вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и разобрала следующие моменты:

Все сделки между коммерческими организациями должны осуществляться на коммерческой основе – платно



Ольга Анатольевна Бондаренко

1. Кто и в каких случаях обязан применять новый стандарт? В отношении каких договоров нужен переход?
2. Что такое срок аренды и когда он может быть пересмотрен?
3. Что входит в состав арендных платежей и как рассчитывается приведенная стоимость будущих арендных платежей?
4. Различия операционной и неоперационной (финансовой) аренды.
5. Особенности бухгалтерского учета у арендатора и арендодателя.
6. Нюансы бухгалтерской отчетности.
7. Налоговые риски, связанные с применением ФСБУ 25/2018;

Рабинович Альмин Моисеевич, к.и.н., руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга Международной аудиторско-консалтинговой сети FinExpertiza.

В своем выступлении на тему «ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и 26/2020 «Капитальные вложения»: ключевые аспекты, трудности, ошибки» рассказал, что при подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год одним из основных и значимых факторов является отражение в ней операций в соответствии с ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020, так как основные средства есть у всех организаций, а у многих – это самые существенные статьи отчетности.

Именно на этой теме и сосредоточил внимание Альмин Моисеевич Рабинович, рассмотрев самые сложные и спорные моменты применения данных стандартов, разобрав допускаемые ошибки;



Альмин Моисеевич Рабинович

Шалыгина Наталья Викторовна, государственный советник РФ III класса, начальник Управления по работе с задолженностью ФНС России.

Выступление Натальи Викторовны было на тему «Единый налоговый счет: что необходимо знать налогоплательщику». С 1 января 2023 года вводится в действие совершенно новый механизм взаимоотношений ФНС России с налогоплательщиками.

Наталья Викторовна подробно и понятно разъяснила:

- что такое единый налоговый счет;
- что конкретно меняется с нового года;
- какие преимущества появятся у налогоплательщиков;
- как подготовиться к введению единого налогового счета;

Полежарова Людмила Владимировна, д.э.н., профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, доцент, советник государственной гражданской службы Российской Федерации I класса, член Международной налоговой ассоциации.

Выступила с темой «Вопросы практического использования многостороннего международного договора MLI и теста на деловую цель (PPT)». В своем выступлении рассказала о международных договорах об избежании двойного налогообложения, которые применяются с учетом Многосторонней конвенции о применении мер, связанных с налоговыми соглашениями, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI).

Людмила Владимировна рассмотрела вопросы практического использования данных договоров, рассказала о предпосылках разработки, внедрения и минимальных стандартах MLI, о том, какие положения в Соглашении об избежании двойного налогообложения (СОИДН) могут быть изменены или введены, о противодействии злоупотреблениям положениями СОИДН. Дала краткую



Людмила Владимировна Полежарова

С 1 января 2023 года вводится в действие совершенно новый механизм взаимоотношений ФНС России с налогоплательщиками

Главным вопросом любого налогового спора является обоснование деловой цели сделки

характеристику, механизм и алгоритм применения, рекомендации по структурированию бизнеса в новой налоговой действительности, разъяснила, что делать и как подготовить «защитный файл»;

Воробьева Елена Вячеславовна, к.э.н., налоговый консультант I категории, член Научно-экспертного совета ПНК РФ.

Темой выступления была «НДФЛ в 2023 году: принципиальные изменения». Елена Вячеславовна представила обзор изменений по налогу на доходы физических лиц с 2023 года и дала практические разъяснения и рекомендации. Коснулась изменений в части совокупной налоговой базы и прогрессивной налоговой ставки, новой даты получения дохода в виде оплаты труда, новых правил уплаты НДФЛ налоговыми агентами. Рассказала об изменении форм учета и отчетности, а также ответственности налоговых агентов.

Елена Вячеславовна проинформировала слушателей и о планируемых изменениях в Налоговый кодекс РФ, касающихся суточных компенсаций дистанционным работникам. Еще одна планируемая поправка связана с определением объекта обложения НДФЛ в зависимости от налогового статуса и расширением перечня доходов, полученных от источника в Российской Федерации;

Медведев Александр Николаевич, к.э.н., аудитор, консультант по налогам и сборам I категории.

«Деловая цель: значение и обоснование в нестандартных ситуациях» – эта тема касается не только бухгалтеров, поскольку бухучет – это «зеркало» в котором отражаются факты хозяйственной жизни. Эта тема касается всех причастных к хозяйственной жизни, в первую очередь руководства и ключевых менеджеров организаций, которые имеют отношение к заключению договоров.

Главным вопросом любого налогового спора является обоснование деловой цели сделки. Как обосновать деловую цель в нестандартных ситуациях, например при



Елена Вячеславовна Воробьева



Александр Николаевич Медведев

получении убытка по сделке, если заемные средства не использованы в деятельности самого налогоплательщика, если товар реализуется по заниженным ценам и в других случаях, рассказал Александр Николаевич Медведев;

Карпенко Надежда Николаевна, к.э.н., начальник отдела кадров и безопасности МИ ФНС России по ЦОД № 4.

Выступала на тему: «Изменения в трудовом законодательстве в 2022 году: обзор и комментарии. Актуальные вопросы кадрового делопроизводства». В своем выступлении Надежда Николаевна рассмотрела основные вопросы, касающиеся изменения трудового законодательства:

- особенности регулирования труда дистанционных работников;
- ведение воинского учета, мобилизация, бронирование. Алгоритм действий. Оформление документов;
- защита персональных данных работников;
- электронный кадровый документооборот. Платформа «Работа в России»;
- новый порядок проведения проверок Государственной инспекцией труда;
- новая форма трудовой книжки и вкладыша в трудовую книжку;
- перенос выходных и праздничных дней в 2023 году;
- правовой анализ последних изменений, внесенных в Трудовой кодекс Российской Федерации;

Ряховский Дмитрий Иванович, д.э.н., профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финуниверситета при Правительстве РФ, управляющий партнер по налоговой практике ООО «Легикон-Право», налоговый консультант.

Попова Оксана Сергеевна, партнер, директор департамента по налоговому и корпоративному сопровождению бизнеса ООО «ЛегиконПраво», старший преподаватель Департамента налогов и налогового администрирования Финуниверситета при Правительстве РФ.

Темой их выступления была «Методика налоговой реконструкции в 2022 году». Дмитрий Иванович и Оксана Сергеевна



*Дмитрий Иванович Ряховский
и Оксана Сергеевна Попова*

раскрыли тему методики налоговой реконструкции, привели примеры и анализ реальных практических кейсов. Показали, как правильно сделать налоговую реконструкцию и уменьшить налоги, предъявляемые налоговыми органами при дроблении бизнеса и сомнительных контрагентах. Разъяснили, как собрать необходимую для расчетов фактуру и рассчитать действительные налоговые обязательства;

Бурдина Анна Анатольевна, д.э.н., финансовый аналитик, налоговый консультант.

В своем выступлении на тему «Снижаем налоговые риски: работа над ошибками в первичных документах» рассказала о том, что налоговый учет, так же как и бухгалтерский, основан на документальном оформлении хозяйственных операций.

Развитие современной экономической ситуации в области налогового администрирования обуславливает необходимость проведения анализа налоговых рисков.

Анна Анатольевна обратила внимание слушателей на два направления анализа налоговых рисков:

- налоговая экспертиза документальной подтвержденности бизнес-процессов компании;
- налоговая экспертиза экономической обоснованности, реальности бизнес-процессов.

Ошибки, отсутствие отдельных реквизитов в первичных документах повышают риски непризнания расходов в целях налогообложения прибыли, а также ставят под сомнение возможность принятия НДС к вычету.

Анна Анатольевна рассмотрела налоговые риски вследствие ошибок:

- в актах по услугам;
- в оформлении документов;
- в названии и номере документа;
- в дате составления документа;
- в данных о компании и контрагенте;

- в сведениях о товаре, работе, услуге, а также налоговые риски вследствие нестыковки данных с другими документами.

Рекомендации по внесению исправлений в первичные документы, оформлению дополнительных документов, направленных на подтверждение реальности сделок, обоснование целесообразности исправления ошибок в первичных документах в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ дала участникам Конгресса А.А. Бурдина;

Чамкина Надежда Степановна, государственный советник РФ 2 класса, заслуженный экономист России.

Темой выступления была: «НДС: комментарий основных изменений законодательства в 2022 году. Перспективы 2023 года». Надежда Степановна прокомментировала изменения, которые коснулись налога на добавленную стоимость, осветила актуальные моменты исчисления и уплаты НДС с учетом разъяснений Минфина России, ФНС России и судебной практики, обратила внимание на основные ошибки налогоплательщиков при представлении отчетности, ответила на поступившие организаторам Конгресса вопросы по теме выступления;

Смирнова Татьяна Степановна, начальник отдела документальных проверок и ревизий УЭБиПК МВД РФ.

В своем выступлении на тему: «Обоснованная налоговая выгода: как доказать и чем подтвердить» рассказала, как не нарушить закон, получить обоснованную налоговую и коммерческую выгоду и доказать налоговым органам, что расходы экономически целесообразны и налоговые вычеты приняты в соответствии с Налоговым кодексом. Татьяна Степановна Смирнова и прокомментировала законодательные нововведения и знаковые решения Верховного Суда РФ.

Татьяна Степановна, в частности, рассмотрела знаковые решения Верховного Суда РФ по налогам и проверкам. Это поможет выработать правильную стратегию налогового поведения в 2023 году, а также своевременно откорректировать и предыдущие три года, которые попадают в выездную налоговую проверку.

Благодарим всех участников и спикеров в организации и проведении такого масштабного Конгресса профессиональных бухгалтеров – 2022!

Приглашаем принять участие всех желающих в Конгрессе ИПБ России – 2023 в следующем году!

Развитие современной экономической ситуации в области налогового администрирования обуславливает необходимость проведения анализа налоговых рисков



DOI: 10.51760/2308-9407_2022_6_12
УДК 336.221.4
ВАК 5.2.4

Вариативность налогообложения для крестьянских (фермерских) хозяйств

Taxation Variability for Peasant (Farm) Households

Российский государственный аграрный
университет – МСХА имени К.А. Тимирязева,
Российская Федерация, Москва

Вера Владимировна Мизюрёва

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского
учета, финансов и налогообложения

e-mail: vmizyury@rgau-msha.ru

127204, Российская Федерация,

г. Москва, Долгопрудная ал., д.15/1, кв.185.

Тел. +7 (985) 600-21-54.

Наталья Федоровна Зарук

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского
учета, финансов и налогообложения

e-mail: zaruk@rgau-msha.ru

111250, Российская Федерация, г. Москва,

ул. Красноказарменная, д. 14А, корпус 2, кв. 582.

Тел. +7 (926) 134-21-84.

Виктория Владимировна Рахаева

канд. экон. наук, доцент кафедры
экономической безопасности и права

e-mail: v_rahaeva@rgau-msha.ru

127495, Российская Федерация, г. Москва,

Дмитровское ш., д.124А, кв.431.

Тел. +7 (926) 38-51-06.

Rossiyskiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet –
MSKhA imeni K.A. Timiryazeva (Russian Timiryazev
State Agrarian University), Russian Federation, Moscow

Vera V. Mizyureva

PhD in Economics, Associate Professor at the
Accounting, Finance and Taxation Department

e-mail: vmizyury@rgau-msha.ru

Ap. 185, 15/1 Dolgoprudnaya al., Moscow

127204, Russian Federation.

Phone +7 (985) 600-21-54.

Natalya F. Zaruk

Doctor of Economics, Professor at the Accounting,
Finance and Taxation Department

e-mail: zaruk@rgau-msha.ru

Ap. 582, 14A Krasnokazarmennaya st., Moscow

111250, Russian Federation.

Phone +7 (926) 134-21-84.

Viktoriya V. Rakhaeva

PhD in Economics, Associate Professor at the
Economic Security and Law Department

e-mail: v_rahaeva@rgau-msha.ru

Ap. 431, 124A Dmitrovskoe shosse, Moscow

127495, Russian Federation.

Phone +7 (926) 38-51-06.

Аннотация. Активными участниками, осуществляющими деятельность в сфере сельского хозяйства, являются крестьянские (фермерские) хозяйства. Как любой субъект предпринимательской деятельности они выступают налогоплательщиками. Налоговое бремя, риск налоговых проверок заставляют задумываться каждого предпринимателя об оптимизации налоговой нагрузки, своевременности уплаты налогов и сдачи отчетности с наименьшими финансовыми и трудовыми затратами. В статье рассмотрены действующие в России режимы налогообложения, подходящие для крестьянских (фермерских) хозяйств.

Научная новизна – выделены преимущества и недостатки применения действующих налоговых режимов на начальном и последующем этапе осуществления предпринимательской деятельности крестьянскими (фермерскими) хозяйствами с учетом разнообразных факторов (наличия наемных работников, основных средств, размеров получаемых доходов и др.).

Предмет исследования – действующие в России режимы налогообложения, подходящие для крестьянских (фермерских) хозяйств.

Цель – на основе анализа и систематизации норм

Abstract. Peasant (farm) households are active participants engaged in the agriculture activities. Like any business entity, they act as taxpayers. The tax burden and the risk of tax audits make every entrepreneur think about optimizing the tax burden, timely payment of taxes and reporting with the least financial and labor costs. The paper considers the current tax regimes in Russia, suitable for peasant (farm) households.

Scientific novelty lies in the given advantages and disadvantages of applying the current tax regimes at the initial and subsequent stages of entrepreneurial activities by peasant (farm) households, taking into account various factors (availability of employees, fixed assets, the amount of income received, etc.). The subject of the study is the current tax regimes in Russia that are suitable for peasant (farm) households.

The goal is to develop recommendations on the selection of the optimal tax regime by peasant (farm) households based on the analysis and systematization of the norms of the current tax legislation and upcoming changes.

Methodology. The following methods were used in the research process: analysis, synthesis, abstraction,

действующего налогового законодательства и предстоящих изменений разработать рекомендации по подбору оптимального налогового режима крестьянскими (фермерскими) хозяйствами.

Методология. В процессе исследования были использованы следующие методы: анализ, синтез, абстрагирование, обобщение концептуальных аспектов и практических результатов.

Результаты. Раскрыты особенности применения систем налогообложения для крестьянских (фермерских) хозяйств, выделены преимущества и недостатки, даны рекомендации по подбору оптимального режима с учетом различных факторов и изменений в налоговом законодательстве.

Ключевые слова: крестьянские (фермерские) хозяйства; индивидуальные предприниматели; организации; налоговые режимы; страховые взносы; сельскохозяйственный товаропроизводитель; льготы.

generalization of conceptual aspects and practical results.

Results. The application features of tax systems for peasant (farm) households are disclosed, advantages and disadvantages are highlighted, recommendations on the selection of the optimal regime taking into account various factors and changes in tax legislation are given.

Keywords: peasant (farm) households; self-employed entrepreneurs; organizations; tax regimes; insurance premiums; agricultural goods producers; benefits.

Введение

Подходит к концу 2022 год, и каждый действующий субъект предпринимательства вправе оценить возможность смены налогового режима с начала 2023 года. Вновь создаваемые организации и индивидуальные предприниматели могут при регистрации бизнеса в ИФНС уведомить о применении специальных налоговых режимов или сделать это в течение последующих 30 календарных дней. Какие системы налогообложения могут выбрать лица, начинающие или осуществляющие фермерство с учетом их преимуществ и недостатков, изменений в законодательстве, рассмотрим в данной статье.

Задачи исследования: анализ и систематизация требований налогового законодательства по применению налоговых режимов, условий, влияющих на выбор оптимальной налоговой системы; определение преимуществ и недостатков применения разных режимов; разработка рекомендаций по

подбору оптимального налогового режима крестьянскими (фермерскими) хозяйствами.

Налогообложение крестьянско-фермерских хозяйств (далее КФХ) зависит от разных факторов, в том числе от гражданско-правового статуса КФХ.

Граждане для ведения сельскохозяйственной деятельности могут зарегистрироваться через инспекцию Федеральной налоговой службы как индивидуальные предприниматели – фермеры, так и объединиться, и создать юридическое лицо – крестьянское (фермерское) хозяйство [1].

По данным ФНС России, на 01.01.2022 г. в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей зарегистрировано 117 732 фермера, что в 5 раз больше, чем в 2018 году, но меньше, чем в 2016 г. Это подтверждается данными сельскохозяйственной переписи (таблица 1).

В 2017, 2018 годах было ликвидировано значительное количество фермерских хозяйств. Судя по данным единых государственных реестров юридических

Таблица 1. Итоги сельскохозяйственных переписей 2016 и 2021 гг.^{1,2}

Категории сельскохозяйственных товаропроизводителей	Количество субъектов, тыс. ед.			Средняя площадь с.-х. угодий, га		
	2016 г.	2021 г.	2021 г. к 2016 г., %	2016 г.	2021 г.	Абсолютное отклонение 2021 г. к 2016 г.
Сельскохозяйственные организации, в т.ч.	36,0	34,4	95	2 501,8	3 408,9	907,1
Малые сельскохозяйственные предприятия	24,3	20,9	86	1 790,7	2 400,1	609,4
Крестьянские (фермерские) хозяйства*	136,7	102,4	75	256,3	476,8	220,5
Индивидуальные предприниматели	38,0	20,8	55	119,1	306,6	186,9
Личные подсобные и другие индивидуальные хозяйства граждан	23 496,9	16 626,7	71	0,5	0,6	0,1

* Информация по крестьянским (фермерским) хозяйствам представлена по хозяйствам, действующим как в качестве юридического лица, так и в качестве индивидуального предпринимателя.

¹ Итоги Всероссийской сельскохозяйственной переписи 2016 года: В 8 т. / Федеральная служба гос. статистики. М.: ИИЦ «Статистика России», 2018.

² Сельскохозяйственная микроперепись 2021 года. Режим доступа: https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/SXMP_2021_predv_KFH_IP.pdf (дата обращения: 14.09.2022).

и физических лиц, преимущественными основаниями прекращения деятельности являются: принятие решений участников и создание производственных кооперативов, особенно среди крестьянско-фермерских хозяйств юридических лиц. Одна из причин таких структурных изменений в категориях сельскохозяйственных товаропроизводителей связана с введением в действие в 2017 году главы 34 «Страховые взносы» Налогового кодекса, нормы которой обязывают глав крестьянских (фермерских) хозяйств уплачивать фиксированные платежи по страховым взносам.

Негативная тенденция, отражающая уменьшение численности сельхозтоваропроизводителей в 2021 году в сравнении с 2016 годом, нивелируется укрупнением их размеров, о чем свидетельствуют данные сельскохозяйственной микропереписи 2021 года.

С 2019 года среди физических лиц наблюдается неуклонный рост желающих заниматься предпринимательством в качестве фермеров, в т.ч. вследствие особенностей налогообложения. Юридические лица, как правило, выбирают иные организационно-правовые формы [2].

Результаты

Доступные варианты налогообложения для крестьянских (фермерских) хозяйств приведены на рис. 1.

Независимо от гражданско-правового статуса крестьянско-фермерские хозяйства не вправе применять автоматизированную упрощенную систему налогообложения, введенную в прядке эксперимента в Москве, в Республике Татарстан, Московской и Калужской областях.

Среди иных установленных законодательством режимов юридическим лицам не доступны патентная система налогообложения и налог на профессиональный доход⁴ (рис. 1).

Для организаций и ИП, осуществляющих деятельность в сельском хозяйстве, главой 26.1 НК РФ предусмотрен специальный налоговый режим для

Рис. 1. Налоговые режимы, подходящие для крестьянских (фермерских) хозяйств³



³ Составлено авторами по результатам обобщения норм налогового законодательства.

сельхозтоваропроизводителей – единый сельскохозяйственный налог (далее ЕСХН).

Исходя из определенных критериев НК РФ, сельскохозяйственный товаропроизводитель – это любая организация или индивидуальный предприниматель, которые не менее 70 % дохода от реализации товаров (работ, услуг) получают от продажи собственной сельхозпродукции, продукции первичной переработки своего сельхозсырья, а также от оказания другим сельхозпроизводителям вспомогательных услуг по производству сельхозкультур и послеуборочной обработке сельхозпродукции.

У сельхозпроизводителей, которые осуществляют помимо производства собственной сельскохозяйственной продукции не только первичную, но и последующую (промышленную) переработку этой продукции, необходимо проверить соблюдение пункта 2.2 ст. 346.2 НК РФ, предусматривающего особый порядок определения доли доходов от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции (в т.ч. продукции ее первичной переработки) в общем доходе от реализации товаров (формула 1), и удостовериться, что эта доля составит более 70 %.

$$\text{Доля} = \frac{\text{расходы на производство собственной сельскохозяйственной продукции и ее первичную переработку}}{\text{общая сумма расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья}} \quad (1) [3]$$

Пример. Крестьянское (фермерское) хозяйство выращивает кур. Результатом осуществления их первичной переработки является мясо кур (свежее, охлажденное или замороженное).

Частично из мяса птицы изготавливают различные полуфабрикаты (фарш, котлеты, пельмени и т. д.), т.е. осуществляется промышленная переработка сельскохозяйственного сырья собственного производства. В отчетном периоде затраты на выращивание кур составили 2 000 000 руб., на первичную переработку – 400 000 руб., на последующую (промышленную) переработку – 1 000 000 руб. Общий доход от реализации – 4 000 000 руб. (в т.ч. от реализации охлажденного и замороженного мяса – 2 400 000 руб., от реализации полуфабрикатов – 1 600 000 руб.).

Доля доходов от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, в общем доходе от реализации товаров равна 60 % ((2 400 000 / 4 000 000) руб. x 100 %). Остальные 40 % составляет доход от реализации продукции промышленной переработки. Но в этом доходе заложен и доход от реализации продукции первичной переработки (мяса птицы). Определим долю дохода от реализации мяса кур в доходе от реализации мясных полуфабрикатов: ((2 000 000 + 400 000) / (2 000 000 + 400 000 + 1 000 000)) руб. x 100 % = 70,6 %.

Таким образом, 70,6 % выручки, полученной в отчетном периоде от продажи мясных полуфабрикатов,

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ / Консультант Плюс. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 14.09.2022).

составляет выручка от реализации мяса, а именно 1 129 600 руб. (1 600 000 руб. x 70,6 %). Доля от реализации продукции первичной переработки, входящей в состав мясных полуфабрикатов, в общей величине дохода от реализации равна 28,2 % ((1 129 600 / 4 000 000) руб. x 100 %). Суммируя результат, получаем, что доля дохода предприятия от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, в общем доходе от реализации товаров составляет 88,2 % (60 + 28,2). Таким образом, фермерское хозяйство вправе быть отнесено к категории «Сельскохозяйственный товаропроизводитель» применительно к главе 26.1 НК РФ.

К преимуществам данного налогового режима следует отнести:

1. ЕСХН заменяет собой налог на прибыль (с некоторыми исключениями) (для ИП НДС/Л) и налог на имущество по недвижимости, используемой в сельскохозяйственной деятельности.
2. Ставка налога 6% с разницы между доходами и расходами. Однако субъект Федерации вправе устанавливать дифференцированные ставки от 0% до 6% в зависимости от вида продукции, места ведения сельского хозяйства, численности работников.
3. Кассовый метод признания доходов и расходов без деления затрат в налоговом учете на прямые и косвенные.
4. Учет первоначальной стоимости по новым основным средствам в расходах в течение года, а не длительного срока полезного использования, как при общем режиме налогообложения.
5. Возможность получить освобождение от НДС (если доход от реализации без учета налога за 2022 год не превысит 60 млн рублей) или работать с НДС, оценив налоговые режимы контрагентов.
6. Подача декларации 1 раз в год.
7. Отсутствие минимального налога.

Анализ данных ФНС России подтверждает интерес к ЕСХН и показал рост поступлений за последние 5 лет (рис. 2).

Привлекательность данного налогового режима связана с большей вероятностью получения освобождения от уплаты НДС, если основными покупателями являются физические лица, а также организации и ИП на упрощенной системе налогообложения.

Кроме того, ЕСХН в большей степени популярен и интересен для КФХ в статусе ИП, осуществляющих деятельность длительное время. Это связано с ограниченными льготами по НДС/Л, а для сельхозтоваропроизводителей юридических лиц – со ставкой 0% по налогу на прибыль.

Общая (основная) система налогообложения (ОСНО) не имеет никаких ограничений на применение. Крестьянские (фермерские) хозяйства в статусе юридического лица выступают плательщиками налога на прибыль и налога на имущество организаций, а индивидуальные предприниматели – плательщиками НДС/Л, налога на имущество физических лиц, фиксированных страховых взносов (рис. 3).

Если у фермера есть наемные работники, он, как и КФХ – организации, будет выступать в качестве страхователя, уплачивая страховые взносы, и налогового агента по НДС/Л. Данные обязанности возникают независимо от применяемой налоговой системы.

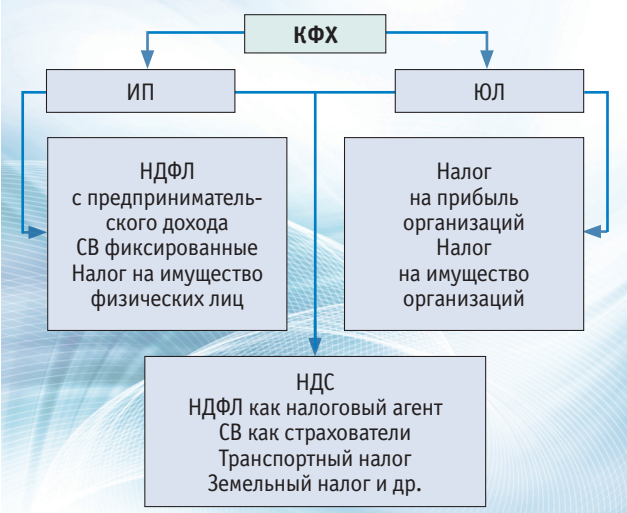
При наличии транспортных средств, земельных участков, водных объектов независимо от режима налогообложения следует проверить обязанность уплачивать соответствующие налоги.

По умолчанию КФХ на ОСНО являются налогоплательщиками НДС. Получить освобождение от уплаты НДС возможно, но только на общих условиях, предусмотренных абз. 1 п. 1 ст. 145 НК РФ. Даже если КФХ имеет статус сельскохозяйственного товаропроизводителя (см. выше), для получения освобождения от уплаты НДС совокупная выручка за три месяца подряд не должна превышать 2 000 000 руб. (без учета налога). Но далеко не каждое фермерское хозяйство заинтересовано в освобождении от уплаты НДС, ведь произведенная сельскохозяйственная продукция и результаты ее

Рис. 2. Динамика начисленного и уплаченного ЕСХН, тыс. руб.⁵



Рис. 3. Налоги и взносы, уплачиваемые КФХ при ОСНО⁶



⁵ Составлено авторами по результатам анализа данных о начисленном и уплаченном ЕСХН с 2018 по 2021 гг. с Официального сайта ФНС России. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10554702/ (дата обращения: 14.09.2022).

⁶ Составлено авторами по результатам обобщения норм налогового законодательства.



промышленной переработки с большой долей вероятности облагаются по ставке 10%. В то время как техника, работы и услуги, удобрения, ядохимикаты приобретаются с «входящим» 20-процентным налогом. При определении НДС к уплате в этом случае может возникать возмещение налога из бюджета.

Поэтому приоритетами в выборе режима налогообложения могут стать льготы по НДС и налогу на прибыль, если на региональном уровне не установлены нулевые ставки по ЕСХН или единому налогу при упрощенной системе налогообложения.

Начинать предпринимательскую деятельность в области сельского хозяйства на основном режиме может быть наиболее выгодно для ИП. Статья 217 главы 23 «Налог на доходы физических лиц» освобождает от обложения первые 5 лет доходы членов КФХ. Получив освобождение по НДС, ваши налоговые обязательства будут сводиться к уплате фиксированных платежей по страховым взносам, уплате земельного налога, налога на имущество физических лиц при наличии объектов обложения. По истечении 5-летнего периода освобождение от уплаты НДС пропадет [4]. Придется исчислять и уплачивать налог с дохода, уменьшенного на вычеты по итогам каждого квартала, либо с начала нового календарного года переходить на специальный налоговый режим. Основные вычеты, которые позволят уменьшить предпринимательский доход при исчислении НДС, профессиональные (ст. 221 НК РФ). Применить их можно в части понесенных обоснованных, документально подтвержденных расходов по заявленному виду экономической деятельности либо в размере 20% от доходов. Такой норматив вычета целесообразно применить, если документы на подтверждение расходов не оформлялись, оформлялись неправильно или не сохранились.

КФХ – юридическое лицо, имеющее статус сельскохозяйственного товаропроизводителя, применяет ставку 0% по налогу на прибыль организаций вместо 20%. Период применения данной ставки ограничен во времени.

Выбирая ОСНО, необходимо отчитываться ежеквартально перед ИФНС по НДС и налогу на прибыль. Пользуясь ставкой 0% по налогу на прибыль и возмещением по НДС, нужно быть готовым к дополнительным контрольным мероприятиям со стороны налоговых органов.

Фермерские хозяйства, не имеющие статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя и/или избегающие дополнительного налогового контроля, реализующие продукцию, работы и услуги физическим лицам или «упрощенцам», могут предпочесть упрощенную систему налогообложения (глава 26.2 НК РФ). Данный специальный режим предусматривает право выбора объекта обложения «Доходы» с основной ставкой 6% или «Доходы минус Расходы» – ставка 15% [5]. Ставки на региональном уровне могут быть понижены с 6 до 0%, с 15 до 5% для соответствующих объектов. Основания для дифференциации ставок региональные власти определяют самостоятельно.

При определенном размере дохода (150 000 млн руб.) и численности работников (100 чел.) ставки по единому налогу увеличиваются при объекте «доходы» с 6 до 8%, с 15 до 20% при объекте «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Отрасль сельского хозяйства является материалоёмкой и трудозатратной, а цены на некоторую продукцию подвержены государственному регулированию [6]. В этой связи выбор объекта «доходы» при УСН у аграриев не популярен.

Применение УСН независимо от выбранного объекта обложения ограничено по доходам, численности работников, остаточной стоимости основных средств. Если у фермерского хозяйства более 130 человек работников, доход более 219,2 млн руб. в 2022 году, то придется применять основную систему налогообложения.

Для перехода на УСН с 01.01.2023 года доходы за январь – сентябрь 2022 г. не должны превышать 123,3 млн руб. Для ИП доступна патентная система налогообложения, если:

1. В субъекте Федерации предусмотрен данный налоговый режим.
2. Осуществляется определенный вид/виды деятельности, и он включен в региональный перечень. Например, оказание услуг по забою и транспортировке скота; услуги по вспашке огородов по индивидуальному заказу населения; переработка и консервирование фруктов и овощей; производство молочной продукции; растениеводство, услуги в области растениеводства; рыболовство и рыбоводство; животноводство, услуги в области животноводства.
3. Численность работников не более 15 человек.
4. Доходы не превышают 60 млн рублей по всем видам деятельности, на которые получен патент.

Лимит по доходам используется для контроля права применения налогового режима, а не для исчисления налога. Налог при патентной системе налогообложения исчисляется по ставке 6% из возможной, а не фактической доходности с учетом срока применения патента в течение года. Т.е. применять налоговый режим можно ограниченное время, например в весенне-осенний период. Кроме того, он заменит НДС и налог на имущество физических лиц в части таких недвижимых объектов как теплица, ферма, склад и других (за исключением объектов, перечисленных подп. 1, 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ).

Фиксированные страховые взносы, уплаченные за себя, в полной сумме уменьшают стоимость патента, а взносы за работников – не более чем на 50% [7]. Декларация по единому налогу при патентной системе налогообложения не предусмотрена. Роли налогового агента по НДС и страхователя с вознаграждений работников сохраняются.

Физическое лицо, желающее начать предпринимательскую деятельность без наемных работников в сфере сельского хозяйства, может стартовать как плательщик налога на профессиональный налог. Особенности экспериментального режима налогообложения предусматривают отсутствие отчетности

и фиксированных платежей по страховым взносам, ограничение дохода не более 2,4 млн рублей за год, доход от реализации облагается по ставкам 4% (покупатель – физическое лицо) и 6% (покупатель – юридическое лицо), вместо кассового аппарата требуется использовать приложение ФНС России «Мой налог».

Фермер – ИП, выбрав ОСНО, ЕСХН, УСН или патентную систему налогообложения, должен платить за себя фиксированные платежи по страховым взносам для целей пенсионного и медицинского страхования за себя и каждого члена КФХ. Уплатить взносы необходимо не позднее 31.12 текущего года. Размер за 2022 год составляет 34 445 рублей для целей обязательного пенсионного и 8 766 рублей – для целей обязательного медицинского страхования. С 1 января 2023 года в рамках единого налогового платежа на единый налоговый счет необходимо будет уплачивать все налоги и страховые взносы. Не позднее 31.12.2023 года следует обеспечить уплату совокупных фиксированных страховых взносов без разделения на виды страхования в размере 45 842 рубля. Главам КФХ, в отличие от прочих предпринимателей,

не нужно рассчитывать 1% взносов с дохода свыше 300 тыс. рублей.

Заключение

Налоговое законодательство предусматривает разные варианты налогообложения. Предпочтение желательно сделать до начала регистрации предпринимательской деятельности. Индивидуальный предприниматель – фермер имеет более широкий выбор, сопровождаемый ограничениями, чем юридическое лицо. Первые предпринимательские шаги можно начать в качестве плательщика налога на профессиональный доход, если нет в достаточном количестве необходимых ресурсов, а покупателями являются физические лица. Но, увеличивая масштабы производства, нанимая персонал, нарабатывая сбытовую базу, стоит рассмотреть ОСНО или ЕСХН с учетом норм регионального законодательства. Каждый режим налогообложения имеет свои плюсы и минусы. Универсального рецепта для всех предпринимателей не существует, а нормы налогового законодательства постоянно меняются. 🔄

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

1. Организация сельскохозяйственного производства // М.П. Тушканов, В.Т. Водяников, А.Ф. Максимов и др. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2021. – 423 с. DOI: 10.12737/1048573.
2. Агропромышленный комплекс России // Е.Д. Абрашкина, Е.Г. Антонова, Н.В. Арзамасцева и др. – Москва: Ай Пи Ар Медиа, 2021. – 509 с.
3. Шелемех Н.Н., Мизюрева В.В. Организация и методика проведения налоговых проверок. – Москва: Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К.А. Тимирязева, 2021. – 163 с.
4. Шадрин М.А., Мизюрева В.В. Налоги и налогообложение. – Москва: Издательство Прометей, 2020. – 244 с.
5. Зарук Н.Ф. Налоговые расчеты для малого бизнеса // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 10. – С. 42.
6. Хоружий, Л.И. Трящина Н.Ю., Гусева А.С. Стратегический анализ безубыточности организаций АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – № 6. – С. 42-51. DOI: 10.33920/sel-11-2106-04
7. Мизюрева В.В., Постникова Л.В., Володкина Л.В. Фиксированные платежи глав крестьянских (фермерских) хозяйств // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 10. – С. 14-21.

Для цитирования

Мизюрева В.В., Зарук Н.Ф., Рахаева В.В. Вариативность налогообложения для крестьянских (фермерских) хозяйств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 6. – С. 12-17.

References

1. Tushkanov M.P., Vodyannikov V.T., Maksimov A.F. *Organizatsiya sel'skohozyaystvennogo proizvodstva* [Organization of Agricultural Production]. Moscow, INFRA-M Publ., 2021, 423 p. DOI: 10.12737/1048573.
2. Abrashkina E.D., Antonova E.G., Arzamastseva N.V. *Agropromyshlennyy kompleks Rossii* [Agro-Industrial Complex of Russia]. Moscow, Ay Pi Ar Media Publ., 2021, 509 p.
3. Shelemekh N.N., Misyureva V.V. *Organizatsiya i metodika provedeniya nalogovykh proverok* [Organization and Procedure of Tax Audits]. Moscow, Rossiyskiy gosudarstvennyy agrarnyy universitet – MSKHA im. K.A. Timiryazeva Publ., 2021, 163 p.
4. SHadrina M.A., Misyureva V.V. *Nalogi i nalogoblozhenie* [Taxes and Taxation]. Moscow, Prometey Publ., 2020, 244 p.
5. Zarus N.F. *Nalogovye raschety dlya malogo biznesa* [Tax Calculations for Small Business]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2018, no. 10, pp. 42 (in Russ.).
6. Khoruzhiy, L.I. Tryastina N.YU., Guseva A.S. *Strategicheskyy analiz bezubytochnosti organizatsiy APK* [Strategic Break-Even Analysis of Agro-Industry Organizations]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2021, no. 6, pp. 42-51 (in Russ.).
7. Misyureva V.V. Postnikova L.V., Volodkina L.V. *Fiksirovannyye platezhi glav krest'yanskih (fermerskih) hozyaystv* [Fixed Payments of Heads of Peasant (Farm) Households]. *Buhuchet v sel'skom hozyaystve*, 2018, no. 10, pp. 14-21 (in Russ.).

For citation

Misyureva V.V., Zarus N.F., Rakhaeva V.V. *Variativnost' nalogoblozheniya dlya krest'yanskih (fermerskih) hozyaystv* [Taxation Variability for Peasant (Farm) Households]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2022, no. 6, pp. 12-17 (in Russ.).



DOI: 10.51760/2308-9407_2022_6_18
ВАК 5.2.4

Построение системы сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы

Building a Certification System for Internal Financial Audit Specialists in the Public Sector Organizations

Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Ирина Владимировна Алексеева

*научный сотрудник Центра финансового менеджмента в государственном секторе
e-mail: alexeeva@nifi.ru
127006, Российская Федерация, г. Москва,
Настасьинский пер., д. 3, строение 2.
Тел. +7 (903) 564-91-35.*

*Nauchno-issledovatel'skiy finansovyy institut
Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii (Finance
Research Institute of the Ministry of Finance
of the Russian Federation), Russian Federation, Moscow*

Irina V. Alekseeva

*Research Fellow at the Public
Financial Management Center
e-mail: alexeeva@nifi.ru
Bld. 2, 3 Nastasyinsky pereulok, Moscow
127006, Russian Federation.
Phone +7 (903) 564-91-35.*

Аннотация. Без современной системы финансового менеджмента невозможна эффективная работа государственных органов, в том числе тех, которые обеспечивают противодействие любым источникам опасности для общества, экономики и государства. На повышение эффективности финансового менеджмента в секторе государственного управления направлено совершенствование системы внутреннего финансового аудита в организациях бюджетной сферы.

Мероприятия по совершенствованию системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления должны носить комплексный характер и быть направлены не только на формирование нормативно-правовых и методологических документов в области внутреннего финансового аудита, но и охватывать вопросы профессионального развития должностных лиц (работников) организаций бюджетной сферы в области внутреннего аудита, оценки уровня их профессиональной подготовки и квалификации. Объектами исследования в статье являются международный опыт организации сертификации внутренних финансовых аудиторов общественно-государственного сектора, нормативные акты Российской Федерации по вопросам организации и осуществления внутреннего финансового аудита, а также дополнительного профессионального образования. Предмет исследования – основные аспекты процесса сертификации специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы, учитываемые при разработке регламентирующих документов.

Abstract. The effective work of government bodies, including those that provide counteraction to any sources of danger to society, the economy, or the state, is impossible without a modern financial management system. Improving the internal financial audit system in public sectors organizations is aimed at improving the efficiency of financial management in the general government sector.

Measures to improve the system of internal financial audit in the general government sector should be comprehensive and should be aimed not only at the formation of regulatory and methodological documents in the field of internal financial audit, but also cover the issues of professional development of officials (employees) of public sector organizations in the field of internal audit, assessing the level of their professional training and qualifications.

The objects of research in the paper are the international experience of organizing certification of internal financial auditors of the public sector, regulatory acts of the Russian Federation regulating the organization and implementation of internal financial audit, as well as continuing professional education. The subject of the study is the main aspects of internal audit specialists' certification process in public sector organizations, considered when developing regulatory documents.

The objective of the study is to develop scientifically based recommendations for the creation of a domestic certification system of internal financial audit specialists of public sector organizations, considering international practice and national conditions.

Цели исследования – разработка научно обоснованных рекомендаций по созданию отечественной системы сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы с учетом международной практики и национальных условий.

Методика разработки рекомендаций основана на изучении и анализе международной практики сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту, нормативных актов Российской Федерации, регулирующих вопросы профессионального развития специалистов. Методами исследования являются логико-аналитические, сравнительные и описательные способы обработки, систематизации и представления информации. Результаты исследования заключаются в научно-методическом обосновании предложений по формированию документов, регламентирующих сертификацию специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы. Полученные результаты могут быть использованы в целях разработки документов, регулирующих вопросы организации и проведения сертификации специалистов организаций бюджетной сферы по внутреннему финансовому аудиту.

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит; компетенции; профессиональное развитие; квалификационные требования; уровень компетентности; оценка уровня профессиональной подготовки и квалификации; сертификация; аттестационная комиссия.

Введение

Одной из основных задач, решение которой направлено на развитие системы внутреннего финансового аудита является разработка и внедрение единой системы обучения, повышения квалификации и сертификации сотрудников организаций государственного сектора в области управления бюджетными рисками и внутреннего финансового аудита¹.

Мероприятия по совершенствованию систем внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления предусмотрены детальным планом-графиком Минфина России, принятым на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов², а также планом деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2021–2026 годы³.

В целях соблюдения принципа компетентности в деятельности должностных лиц (работников)

¹ Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах».

² Пункт 2. 4. 8. Приказ Минфина России от 19.01.2021 № 10 «Об утверждении детального плана-графика реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов».

³ Пункт 2. 4. 7. План деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2021–2026 годы (утвержден 15.11.2021).

The methodology for developing recommendations is based on the study and analysis of the international certification practice of internal financial audit specialists and regulatory acts of the Russian Federation controlling the issues of professional development of specialists. The author has used such research methods as logical and analytical, comparative and descriptive ways of processing, systematizing, and presenting information. The results of the study are scientific and methodological substantiation of proposals on the procedure and frequency of certification of internal audit specialists in public sector organizations for various categories of specialists, including requirements for the qualifications and experience of certified specialists, requirements for entities that carry out certification, the procedure for certification and evaluation of its results.

The obtained results can be used to develop documents regulating the organization and certification of internal financial audit specialists of public sector organizations.

Keywords: internal financial audit; competencies; professional development; qualification requirements; level of competence; evaluation of professional training level and qualification; certification; attestation commission.

организаций бюджетной сферы в области внутреннего аудита⁴ такие мероприятия должны предусматривать профессиональное развитие, оценку уровня профессиональной подготовки и квалификации указанных специалистов. Недостаточный для соблюдения принципа компетентности⁴ уровень квалификации сотрудников подразделений, осуществляющих внутренний финансовый аудит, является одной из основных проблем при организации внутреннего финансового аудита, что подтверждается в работах российских ученых и специалистов-практиков в сфере экономики.

Заместителем руководителя Федерального казначейства Э.А. Исаевым на основе проведенного Казначейством России анализа осуществления внутреннего финансового аудита главными администраторами бюджетных средств регионального и муниципального уровней сделаны выводы о такой характерной проблеме, как отсутствие обучения по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита. По данным Федерального казначейства, 86% главных администраторов бюджетных средств не организовывали такое обучение последние четыре года [1].

⁴ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 21.11.2019 № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита"».



Ю.А. Котлова также подчеркивает требование к компетенции лиц, наделенных полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита. Уровень необходимых компетенций должен быть достаточным для проведения аудиторских мероприятий, формирования профессионального суждения [2].

В.Н. Волков на основании проведенного анализа систем внутреннего аудита в США, Канаде, Великобритании, Германии, Франции, Италии, Испании, Австрии, Бельгии, Нидерландах, Дании, Финляндии, Японии, Республике Корея, Австралии, Новой Зеландии, а также в ряде крупных развивающихся стран – Китае, Индии, Малайзии – отмечает создание во всех перечисленных странах службы внутреннего аудита, укомплектованной квалифицированными специалистами (как правило, сертифицированными аудиторами) [3].

Н.В. Парушина, Н.А. Лытнева и А.К. Билиходзе, анализируя направления осуществления трудовой деятельности в сфере внутреннего финансового аудита, отмечают необходимость освоения аудиторами трудовых функций по четырем направлениям их аудиторской деятельности: контрольному, учетному, аналитическому и проектному [4]. То есть специалисты по внутреннему финансовому аудиту должны иметь достаточный уровень компетентности для осуществления деятельности по указанным направлениям.

На проблему недостаточного для осуществления деятельности в сфере внутреннего финансового аудита уровня компетентности специалистов органов местного самоуправления указывали в своих работах М.А. Санович и Ю.В. Шаклеина [5], а также А.И. Мордвинцев, Д.С. Поляков и Л.В. Меркулова [6].

Предложения по решению названных проблем авторами не рассматривались. Работы, содержащие обоснованные предложения по созданию отечественной системы профессионального развития и сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы, отсутствуют.

Поставленная Концепцией повышения эффективности бюджетных расходов задача разработки и внедрения единой системы обучения, повышения квалификации и сертификации сотрудников организаций государственного сектора в области управления бюджетными рисками и внутреннего финансового аудита и проблема недостаточного уровня компетентности специалистов организаций бюджетной сферы в области внутреннего финансового аудита обусловили выбор предмета исследования, который включает основные элементы регулирования процесса сертификации специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы.

Цель исследования

Цель исследования заключается в формировании предложений по организации отечественной системы сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы, которые могут быть использованы при разработке документов, регламентирующих основные аспекты сертификации.

Задачи исследования

Разработать следующие предложения, учитываемые в документах, регламентирующих сертификацию для различных категорий специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы:

- порядок и периодичность сертификации,
- требования к квалификации и опыту работы сертифицируемых специалистов,
- требования к субъектам, осуществляющим сертификацию,
- порядок сертификации и оценки ее результатов.

Методы

В целях выявления оптимальных для отечественной системы профессионального развития и сертификации должностных лиц (работников) организаций бюджетной сферы в области внутреннего аудита был проведен анализ международного опыта нормативного регулирования, организации и проведения сертификации.

При выборе стран для анализа опыта сертификации специалистов по внутреннему аудиту были учтены следующие критерии:

- правовая система государства относится к романо-германской правовой системе более близкой к правовой системе Российской Федерации;
- наличие практического опыта в области сертификации специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы;
- осуществление нормативно-правового регулирования в сфере сертификации специалистов по внутреннему аудиту;
- возможность изучения актуальных нормативных правовых актов и иных документов по вопросам сертификации специалистов по внутреннему аудиту, размещенных в открытом доступе.

Для проведения анализа опыта сертификации и разработки рекомендаций по профессиональному развитию и сертификации должностных лиц (работников) организаций бюджетной сферы в области внутреннего аудита с учетом соответствия приведенным критериям были выбраны следующие страны:

- Республика Хорватия;
- Республика Словения;
- Республика Казахстан;
- Киргизская Республика;
- Республика Молдова;
- Латвийская Республика.

Анализ правового регулирования, организации и проведения сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы проводился по следующим основным аспектам:

- получение сертификата как условие допуска к профессии;
- субъект, осуществляющий сертификацию;
- многоуровневость сертификации;
- независимость подготовки кандидатов от проведения экзамена;
- организация, формирующая и обновляющая базу экзаменационных материалов;

- этапы сертификации;
 - обязательность профессионального развития специалистов по внутреннему финансовому аудиту.
- Анализ международного опыта сертификации специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы в рассматриваемых государствах показал, что вопросы организации сертификации и профессионального развития указанных специалистов регулируются законами о внутреннем аудите и иными нормативными правовыми актами этих стран о требованиях к этим направлениям деятельности (таблица 1).

Таблица 1. Нормативные правовые акты по вопросам регулирования сертификации внутренних финансовых аудиторов (международный опыт).

Название страны	Название нормативного правового акта
Хорватия	<ul style="list-style-type: none"> – Закон о государственном внутреннем финансовом контроле; – Постановление об обучении, условиях и порядке сдачи экзамена на получение звания сертифицированного внутреннего аудитора государственного сектора; – Инструкция по проведению практики; – Решение о затратах на обучение для получения звания сертифицированного внутреннего аудитора для государственного сектора; – Инструкция о непрерывном профессиональном развитии внутренних аудиторов в государственном секторе
Словения	<ul style="list-style-type: none"> – Закон о государственных финансах Республики Словения; – Правила присвоения звания государственного внутреннего аудитора и дипломированного государственного внутреннего аудитора; – Правила проведения экзаменов и защиты итогового задания по обучению для получения профессионального звания государственного внутреннего аудитора и дипломированного государственного внутреннего аудитора
Румыния	<ul style="list-style-type: none"> – Закон «О государственном внутреннем аудите»; – Постановление «Об утверждении Правил координации и проведения национальной аттестации и непрерывной профессиональной подготовки внутренних аудиторов государственного сектора и физических лиц»; – Приказ «Об утверждении Общих норм осуществления деятельности по государственному внутреннему аудиту»; – Приказ «Об утверждении Кодекса этического поведения внутреннего аудитора»; – Приказ «Об утверждении Общих рамок эквивалентности уровней профессиональных компетенций, необходимых для получения свидетельства об аттестации»; – Профессиональный стандарт «Внутренний аудитор в государственном секторе»
Казахстан	<ul style="list-style-type: none"> – Закон Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле»; – Приказ министра финансов «Об утверждении Положения о Комитете внутреннего государственного аудита Министерства финансов Республики Казахстан»; – Постановление Правительства «О некоторых вопросах Министерства финансов Республики Казахстан»; – нормативное постановление Счетного комитета по контролю над исполнением республиканского бюджета «Об утверждении Правил сертификации лиц, претендующих на присвоение квалификации государственного аудитора»; – положение о Департаменте методологии бухгалтерского учета, аудита и оценки Министерства финансов; – Приказ министра финансов «Об утверждении перечня должностей органов внутреннего государственного аудита и финансового контроля, для занятия которых необходимо наличие сертификата, удостоверяющего квалификацию государственного аудитора»; – нормативное постановление Счетного комитета по контролю над исполнением республиканского бюджета «Об утверждении Положения о Национальной комиссии по сертификации лиц, претендующих на присвоение квалификации государственного аудитора»; – нормативное постановление Счетного комитета по контролю над исполнением республиканского бюджета «Об утверждении Правил ведения реестра лиц, имеющих сертификат государственного аудитора»; – совместное нормативное постановление Счетного комитета по контролю над исполнением республиканского бюджета и Приказа министра финансов «Об утверждении Правил переподготовки и повышения квалификации работников органов государственного аудита и финансового контроля»

Таблица 1. Продолжение

Название страны	Название нормативного правового акта
Кыргызская Республика	– Закон «О внутреннем аудите»; – Постановление Правительства «Об утверждении Положения о Министерстве финансов Кыргызской Республики»; – Бюджетный кодекс; – Постановление Правительства «О делегировании отдельных нормотворческих полномочий Правительства Кыргызской Республики государственным органам и исполнительным органам местного самоуправления»; – Приказ Министерства финансов «Об утверждении Положения о сертификации внутреннего аудитора в государственном секторе»
Молдова	– Закон «О государственном внутреннем финансовом контроле»; – Постановление Правительства «О регламентировании деятельности Министерства финансов»; – Постановление Правительства «Об утверждении Положения о приобретении, подтверждении и развитии профессиональной квалификации в области внутреннего аудита в государственном секторе»; – Закон «Об утверждении Единого классификатора государственных должностей»
Латвия	– Закон «Закон о внутреннем аудите»; – Постановлением Кабинета министров «Процедуры сертификации внутренних аудиторов»

Не во всех государствах получение сертификата о профессиональной квалификации является условием допуска к занятию любой должности в подразделении внутреннего аудита. Так, наличие сертификата о профессиональной квалификации является обязательным требованием в Хорватии, Словении, Румынии, в Кыргызской Республике.

В Республике Казахстан Законом «О государственном аудите и финансовом контроле» не предусмотрено требование наличия сертификата у всех специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы. Перечень должностей органов внутреннего государственного аудита, для занятия которых необходимо наличие сертификата, удостоверяющего квалификацию государственного аудитора, устанавливается министерством финансов.

Аналогично, в Республике Молдова сертификат о профессиональной квалификации в области внутреннего аудита в государственном секторе, выданный Министерством финансов Республики Молдова, или сертификат квалификации в области внутреннего аудита, признанный на международном уровне, должен быть:

- у руководителя подразделения внутреннего аудита организации государственного сектора;
- хотя бы у одного из специалистов, непосредственно оказывающих услуги внутреннего аудита на договорной основе.

В Латвийской Республике требование обязательного наличия сертификата внутреннего аудитора сектора государственного управления или сертификата о профессиональной квалификации внутреннего аудитора предъявляется только к руководителю подразделения внутреннего аудита.

Сертификация осуществляется как подразделениями министерства финансов (Хорватия, Словения, Румыния), так и иными организациями.

В Казахстане сертификацию проводит Национальная комиссия по сертификации лиц, претендующих на присвоение квалификации государственного аудитора.

В Кыргызской Республике, в Республике Молдова сертификацию проводит экзаменационная (аттестационная) комиссия, создаваемая министерством финансов. В Латвийской Республике сертификацию организует и проводит Латвийская школа государственного управления в сотрудничестве с министерством финансов.

В Хорватии, Румынии, Кыргызской Республике и в Латвии сертификация проводится без деления по уровням квалификации специалистов по внутреннему аудиту. В Словении, Республике Казахстан и в Республике Молдова проведение сертификации осуществляется по уровням квалификации.

В Хорватии Центральное подразделение по гармонизации определяет форму и методы обучения и назначает комиссию для проведения экзаменов, в Словении подрядчика определяют решением министра финансов в ходе открытого тендера. В Румынии действует развернутая система признания профессиональных компетенций, позволяющая получить сертификат

В Казахстане организация по подтверждению знаний определяется в соответствии с Законом Республики Казахстан «О государственных закупках». Разработку порядка аккредитации организаций по сертификации осуществляет Департамент методологии бухгалтерского учета, аудита и оценки Министерства финансов Республики Казахстан. Требования к осуществлению подготовки кандидатов к процедуре прохождения проверки их знаний не предусмотрены, за исключением требования о размещении основных материалов на интернет-ресурсе Счетного комитета.

В Кыргызской Республике обучение претендентов на получение квалификационного сертификата внутреннего аудитора по программе проводится юридическими лицами, имеющими лицензию на образовательную деятельность. Список таких организаций размещается на сайте министерства финансов.

В Республике Молдова учебный процесс организуют министерство финансов и Центр информационных технологий в финансах Республики Молдова. Проверку знаний осуществляет аттестационная комиссия, создаваемая министерством финансов.

В Латвийской Республике подготовка к сертификации и проверка знаний осуществляются Латвийской школой государственного управления.

Во всех государствах регулярно актуализируется база экзаменационных материалов как подразделениями министерства финансов (Хорватия, Республика Казахстан, Кыргызская Республика, Республика Молдова), так и организациями, ответственными за проведение обучения и сертификации (Словения, Румыния, Латвийская Республика).

Сертификация в большинстве стран включает подготовительный этап, тестирование в письменной форме и устные собеседования

Обучение и сдача экзаменов в странах, выбранных для анализа опыта сертификации, являются платными. В Хорватии общая стоимость обучения, продолжительность которого, как правило, длится от шести до девяти месяцев, составляет 5000 кун⁵ (что приблизительно равно одной минимальной заработной плате). Все кандидаты, подающие заявку на обучение, должны оплатить взнос, за исключением сотрудников министерств и других получателей средств государственного бюджета.

Стоимость обучения в Словении составляет (без учета налога на добавленную стоимость 22%):

- для звания государственного внутреннего аудитора – 2 732 евро⁶ (более двух минимальных заработных плат);
- для звания дипломированного государственного внутреннего аудитора – 2 100 евро.

В цену входят расходы на обучение, сдачу экзаменов в два экзаменационных периода, защиту дипломной работы и доступ к материалам закрытой части портала Словенского института аудиторов.

В Румынии стоимость онлайн-курса обучения составляет 650⁷ леев с человека (без НДС),

стоимость офлайн-участия – 800 леев с человека (без НДС). Стоимость экзамена составляет 70 леев (НДС не облагается). Указанную стоимость вносят только те кандидаты, которые хотят сдать экзамен на получение сертификата об окончании курса.

Стоимость обучающего курса по программе квалификационного экзамена внутреннего аудитора в Кыргызской Республике продолжительностью 100 академических часов по очной форме обучения составляет 8200 сомов, по онлайн-форме обучения – 7000 сомов⁸.

В Республике Молдова предусмотрено требование о планировании государственной организацией средств для финансирования приобретения навыков и постоянного профессионального развития внутренних аудиторов. Стоимость услуг по обучению в области государственных финансов согласно утвержденным тарифам Центра информационных технологий в финансах Республики Молдова, уполномоченного проводить обучение внутренних финансовых аудиторов государственного сектора, зависит от продолжительности обучения: стоимость курса обучения продолжительностью 6 часов составляет 730,00 леев⁹, 12 часов – 1020,00 леев, 18 часов – 1310,00 леев, 40 часов – 1950,00 леев, 80 часов – 3600,00 леев.

Повышение квалификации и профессиональное развитие в каждой из стран, опыт сертификации которых был рассмотрен, является обязательным для сохранения действия сертификата о профессиональной квалификации.

Основные аспекты процесса сертификации специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы в выбранных для анализа странах представлены в таблице 2.

Анализ международного опыта сертификации специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы показал, что обучение специалистов в целях их подготовки к сертификации и процесс сертификации осуществляются в соответствии с правовыми актами, регулируемыми следующими вопросами:

- полномочия по утверждению требований к квалификации и опыту работы специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы для допуска их к сертификации;

⁵ С 1 января 2022 года минимальная зарплата составляет 2550 леев в месяц, согласно Постановлению Правительства № 1071 от 4 октября 2021 года. Режим доступа: <https://legislatie.just.ro/Public/DetailiDocument/246892> (дата обращения: ноябрь 2022).

⁶ На 2022 год размер минимальной заработной платы в Кыргызской Республике установлен в 2200 сомов. Режим доступа: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/112336> (дата обращения: ноябрь 2022).

⁹ Гарантированный минимальный размер заработной платы составляет 3500 леев. Режим доступа: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130299&lang=ru# (дата обращения: ноябрь 2022).

- полномочия по установлению размера платы, взимаемой за проведение процедур на получение звания сертифицированного внутреннего аудитора организаций бюджетной сферы;
- полномочия по установлению порядка организации и проведения экзамена на получение звания сертифицированного внутреннего аудитора организаций бюджетной сферы;
- полномочия по утверждению порядка непрерывного профессионального развития внутренних аудиторов в организациях бюджетной сферы.

Таблица 2. Основные аспекты процесса сертификации специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы

Название страны	Получение сертификата как условие допуска к профессии	Субъект, осуществляющий сертификацию	Является ли сертификация многоуровневой	Независимость подготовки кандидатов от проведения экзамена	Организация, формирующая и обновляющая базу экзаменационных материалов	Этапы сертификации	Обязательность профессионального развития
Хорватия	Является обязательным требованием	Центральное подразделение по гармонизации Министерства финансов	Не является	Не предусмотрена. Центральное подразделение по гармонизации определяет форму и методы обучения и назначает комиссию для проведения экзаменов	Центральное подразделение по гармонизации Министерства финансов	<ul style="list-style-type: none"> • теоретическая подготовка; • письменный экзамен; • практика; • устный экзамен 	Обязательно, ежегодно
Словения	Является обязательным требованием	Сектор внутреннего контроля государственных финансов Управления бюджетного надзора при Министерстве финансов	Является двухуровневой: <ul style="list-style-type: none"> • звание государственного внутреннего аудитора; • звание дипломированного государственного внутреннего аудитора 	Не предусмотрена. Подрядчика определяют решением министра в ходе открытого тендера. В 2022 году обучение и экзамены проводятся Словенским институтом аудиторов	Организация, осуществляющая обучение и проведение экзаменов. В 2022 году – Словенский институт аудиторов	<ul style="list-style-type: none"> • теоретическая подготовка; • письменные экзамены; • дипломная работа; • устный экзамен 	Нет информации
Румыния	Является обязательным требованием	Центральное подразделение по гармонизации Министерства государственных финансов	Не является	Обучение в рамках Центрального подразделения по гармонизации организуется в сотрудничестве со Школой государственных финансов и таможни. Развернутая система признания профессиональных компетенций, позволяющая получить сертификат	Школа государственных финансов и таможни или учебное заведение, в случае получения сертификата по системе признания компетенций	<ul style="list-style-type: none"> • обучение; • признание аттестационной комиссией профессиональных компетенций, позволяющее получить сертификат 	Обязательно, координируется Центральным подразделением по гармонизации Министерства государственных финансов

Таблица 2. Продолжение

Название страны	Получение сертификата как условие допуска к профессии	Субъект, осуществляющий сертификацию	Является ли сертификация многоуровневой	Независимость подготовки кандидатов от проведения экзамена	Организация, формирующая и обновляющая базу экзаменационных материалов	Этапы сертификации	Обязательность профессионального развития
Казахстан	Перечень должностей органов внутреннего аудита, для занятия которых необходимо наличие сертификата, устанавливается министерством финансов	Национальная комиссия по сертификации лиц, претендующих на присвоение квалификации государственного аудитора	Три уровня: 1) внутренний государственный аудитор в соответствующей области; 2) государственный аудитор; 3) государственный аудитор высшей категории	Подготовка не регламентирована. Организация по подтверждению знаний определяется в соответствии с Законом «О государственных закупках»	Организация по подтверждению знаний	Обучение, подтверждение знаний кандидата, собеседование кандидата в Национальной комиссии	Обязательно, не реже одного раза в три года с отрывом от работы. По окончании обучения проводится контроль знаний, по итогам которого выдается документ о прохождении обучения
Кыргызская Республика	Является обязательным требованием	Экзamenационная комиссия, создаваемая министерством финансов	Не является	Подготовку проводят юридические лица, имеющие лицензию на образовательную деятельность.	Министерство финансов	Обучение, квалификационный экзамен в форме компьютерного тестирования	Обязательно, не менее 40 академических часов в год с предоставлением подтверждающих документов в министерство финансов
Молдова	Сертификат должен быть у руководителя подразделения внутреннего аудита	Аттестационная комиссия, создаваемая министерством финансов	Три уровня в зависимости от должности внутреннего аудитора: базовый, промежуточный и продвинутый	Центр информационных технологий в финансах Республики Молдова	Подразделение министерства финансов, отвечающее за политику в сфере государственного внутреннего финансового контроля	Обучение, в т.ч. самостоятельная подготовка по предоставленным министерством финансов учебным материалам. Тестирование отдельно для каждого уровня	Обязательно, не менее 40 академических часов в год с ежегодным предоставлением подтверждающих документов в аттестационную комиссию
Латвия	Сертификат должен быть у руководителя подразделения внутреннего аудита	Латвийская школа государственного управления в сотрудничестве с министерством финансов	Не является	Латвийская школа государственного управления	Латвийская школа государственного управления	Письменное тестирование	Обязательно, продолжительностью не менее 40 академических часов в течение двух лет с предоставлением подтверждающих документов один раз в два года со дня выдачи сертификата

Результаты

С учетом результатов проведенного анализа международного опыта сертификации специалистов по внутреннему аудиту и национальных условий предлагаем при разработке отечественной системы сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту учитывать следующие основные положения.

Оценка уровня профессиональной подготовки и квалификации соискателей в рамках проведения сертификации должна быть независимой и обеспечивать возможность удостовериться, что такой уровень позволяет соответствующему специалисту осуществлять внутренний аудит в соответствии с требованиями федеральных стандартов внутреннего финансового аудита.

Подготовку специалистов по внутреннему аудиту к сертификации целесообразно проводить на основе программ повышения квалификации, разработанных с учетом требований к должностным и профессиональным обязанностям, установленных федеральным стандартом внутреннего финансового аудита «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита»¹⁰ для различных категорий специалистов организаций бюджетной сферы, осуществляющих внутренний финансовый аудит:

- руководители субъектов внутреннего финансового аудита, а также уполномоченные должностные лица (работники) главных администраторов (администраторов) бюджетных средств, наделенные полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита;
- руководители аудиторских групп, должностные лица (работники) субъектов внутреннего финансового аудита, а также должностные лица (работники) главных администраторов (администраторов) бюджетных средств, привлекаемые к проведению аудиторских мероприятий.

С учетом требований к профессиональным обязанностям перечисленных выше категорий специалистов предлагается установить двухуровневую сертификацию специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы:

- сертификация на получение сертификата базового уровня, подтверждающего базовый уровень квалификации (для руководителей аудиторских групп, должностных лиц (работников) субъектов внутреннего финансового аудита);
- сертификация на получение сертификата высшего уровня, подтверждающего высший уровень квалификации (для руководителей субъектов внутреннего финансового аудита, а также уполномоченных должностных лиц (работников)

главных администраторов (администраторов) бюджетных средств, наделенных полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита).

На наш взгляд, в настоящее время наличие сертификата не должно рассматриваться как обязательное условие допуска должностных лиц (работников) организаций бюджетной сферы к деятельности по осуществлению внутреннего аудита. Такое требование может вводиться постепенно, по мере развития системы сертификации. Минфином России на основе оценки качества исполнения бюджетного полномочия по осуществлению внутреннего финансового аудита в организациях бюджетной сферы, с учетом численности сертифицированных специалистов организаций бюджетной сферы и других факторов, может быть определен временной график и последовательность введения обязательной профессиональной сертификации для должностных лиц (работников), осуществляющих внутренний аудит в организациях бюджетной сферы.

Во всех проанализированных странах сертификация является платной, но в подавляющем большинстве случаев плата является символической – один-два минимальных размера оплаты труда.

На наш взгляд, такой подход может использоваться и в России. Однако плата за проведение сертификационных процедур для специалистов сектора государственного управления не должна рассматриваться как единственный источник финансового обеспечения процедур сертификации. Самоокупаемость системы сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту в организациях бюджетной сферы не должна рассматриваться как одна из задач создания и развития системы сертификации.

В целях обеспечения реализации принципа компетентности при осуществлении внутреннего аудита¹¹ полагаем необходимым установить требования к квалификации (образованию) и опыту работы соискателей на получение сертификата.

Для соискателей на получение сертификата базового уровня:

- наличие высшего профессионального образования (уровень не ниже специалитета или бакалавриата) по направлениям подготовки «Экономика и управление»;
- при отсутствии высшего профессионального образования по направлениям подготовки «Экономика и управление»: наличие опыта работы в сфере внутреннего финансового аудита в организациях бюджетной сферы в течение не менее чем двух календарных лет до даты подачи заявки на получение сертификата.

¹⁰ Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 195н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита"».

¹¹ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 21.11.2019 № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита"».

Опыт работы в сфере внутреннего аудита в организациях бюджетной сферы является:

- работа соискателя в структурных подразделениях внутреннего финансового аудита главных администраторов (администраторов) бюджетных средств;
- работа соискателя в качестве должностного лица главного администратора (администратора) бюджетных средств, наделенного полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита;
- работа соискателя в качестве должностного лица (работника) главного администратора (администратора) бюджетных средств, привлекаемого к проведению аудиторских мероприятий. При этом для определения продолжительности опыта работы складываются сроки аудиторских мероприятий, к осуществлению которых привлекался соискатель.

Наличие необходимого образования соискатель подтверждает заверенными копиями документов (дипломов), наличие необходимого стажа – документами работодателя.

Для соискателей на получение сертификата высшего уровня в качестве обязательных рекомендуем установить следующие требования:

- наличие сертификата базового уровня;
- наличие опыта работы в сфере внутреннего финансового аудита в организациях бюджетной сферы в течение не менее чем двух календарных лет до даты подачи заявки на получение сертификата.

Требования к опыту работы для соискателя на получение сертификата высшего уровня устанавливаются аналогично требованиям к опыту работы соискателя на получение сертификата базового уровня.

Как показывает проанализированный международный опыт сертификации внутренних аудиторов общественного сектора, чаще всего такую сертификацию осуществляют подразделения министерства финансов соответствующей страны либо другие организации, в том числе образовательные, в сотрудничестве с министерством финансов.

С учетом административно-территориального деления Российской Федерации в силу необходимости обеспечить сертификационные процедуры для специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы, расположенных в различных регионах России, предлагаем создать единый сертификационный орган (аттестационную комиссию), в который будут входить представители Министерства финансов Российской Федерации и образовательных учреждений, осуществляющих профессиональную подготовку специалистов в сфере внутреннего финансового аудита, с наличием одного подразделения аттестационной комиссии в каждом из федеральных округов. Возглавлять центральную аттестационную комиссию должен представитель Министерства финансов Российской Федерации.

В целях обеспечения независимости оценки квалификации претендентов предлагаем не устанавливать обязательные объемы, формы и методы обучения соискателей сертификатов, как и перечень образовательных организаций, уполномоченных осуществлять подготовку к сдаче сертификационных испытаний, а предоставить соискателям право самим выбирать организации для подготовки к сертификационным испытаниям или осуществлять такую подготовку самостоятельно.

Сертификационные испытания предлагается проводить дважды в год в каждом федеральном округе, в один и тот же день в форме двухчасового экзамена, позволяющего оценить теоретические знания и практические навыки соискателей:

- 1) тест, заключающийся в ответах на вопросы по темам испытания (в форме выбора правильного ответа из нескольких предложенных вариантов),
- 2) решение практического задания.

Тесты и практические задания должны формироваться отдельно для испытаний в каждом из федеральных округов.

Формирование тестовых заданий для соискателей сертификата базового уровня предлагаем осуществлять по следующим темам:

1. Основы внутреннего финансового аудита.
2. Федеральные стандарты внутреннего финансового аудита.
3. Бюджетный риск.
4. Планирование аудиторских мероприятий.
5. Проведение аудиторских мероприятий.
6. Проведение аудиторских мероприятий с целью подтверждения достоверности бюджетной отчетности, соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности.
7. Проведение аудиторских мероприятий в целях оценки надежности внутреннего финансового контроля, осуществляемого в главном администраторе (администраторе) бюджетных средств, а также подготовки предложений по его организации.
8. Реализация результатов внутреннего финансового аудита.

Для соискателей сертификата высшего уровня предлагаем формировать тестовые задания по следующим темам:

1. Основы внутреннего аудита. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита.
2. Способы организации субъекта внутреннего финансового аудита. Права и обязанности руководителя субъекта внутреннего финансового аудита.
3. Ведение реестра бюджетных рисков.
4. Планирование деятельности субъекта внутреннего финансового аудита.
5. Контроль проведения аудиторского мероприятия.



6. Реализация результатов внутреннего финансового аудита. Отчетность о деятельности субъекта внутреннего финансового аудита.

Предлагаем установить следующий критерий успешного прохождения сертификационных испытаний:

- количество правильных ответов на вопросы должно быть не менее 80% по каждой теме тестирования;
- успешное решение практического задания.

Тестирование предлагаем проводить в компьютерной форме с автоматической проверкой результатов при использовании компьютерной программы. Проверку выполнения практического задания должны проводить независимо друг от друга два члена аттестационной комиссии. В случае расхождения мнений членов комиссии в оценке выполнения соискателем практического задания, к проверке привлекается третий член аттестационной комиссии, мнений которого признается решающим при формировании итоговой оценки.

Обладатели профессиональной сертификации специалистов по внутреннему аудиту в организациях бюджетной сферы должны ежегодно повышать квалификацию, в соответствии с требованиями, установленными законодательством Российской Федерации о государственной (муниципальной) службе и федеральными стандартами внутреннего финансового аудита. Обязательный ежегодный объем повышения квалификации (дополнительного профессионального образования) для целей подтверждения профессионального сертификата должна устанавливать аттестационная комиссия.

В целях внедрения в России системы сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы, исходя из международной практики и предложений, разработанных с учетом национальных требований к осуществлению их профессиональной деятельности, предлагается подготовить правовые акты Минфина России, которыми будут регулироваться аспекты сертификации внутренних аудиторов и их последующего обучения по программам дополнительного профессионального образования.

Конкретными документами, регулирующими проведение сертификации, могут быть следующие приказы Министерства финансов РФ, утверждающие:

- Порядок проведения сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту в организациях бюджетной сферы;
 - Порядок непрерывного профессионального развития специалистов по внутреннему финансовому аудиту в организациях бюджетной сферы;
 - Положение об аттестационной комиссии по сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту в организациях бюджетной сферы.
- С учетом действующих положений о полномочиях федерального органа исполнительной власти

на издание нормативного правового акта предлагается в постановления Правительства Российской Федерации «О Министерстве финансов РФ¹² и «Вопросы Министерства финансов Российской Федерации»¹³ включить перечень конкретных направлений, предусматривающих наделение Минфина России полномочиями и функциями в части принятия следующих нормативных правовых актов, регулирующих вопросы осуществления внутреннего финансового аудита и сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту в организациях бюджетной сферы:

- федеральные стандарты внутреннего финансового аудита, осуществляющие нормативное и методическое обеспечение осуществления (анализа осуществления) внутреннего финансового аудита в организациях бюджетной сферы;
- требования к порядку организации и проведения сертификационных испытаний на получение сертификата внутреннего аудитора в организациях бюджетной сферы, а также оценки их результатов;
- требования к субъектам, осуществляющим сертификацию специалистов по внутреннему финансовому аудиту в организациях бюджетной сферы;
- требования к квалификации и опыту работы специалистов по внутреннему финансовому аудиту в организациях бюджетной сферы для допуска их к сертификации;
- требования к определению размера платы, взимаемой за проведение сертификационных испытаний на получение сертификата внутреннего аудитора организаций бюджетной сферы;
- требования к утверждению перечня вопросов для оценки знаний соискателей на получение сертификата внутреннего аудитора организаций бюджетной сферы;
- требования к порядку внедрения единой системы непрерывного профессионального развития специалистов организаций бюджетной сферы в области внутреннего финансового аудита.

Заключение

Как следует из материалов проведенного исследования, реализация одной из основных задач развития систем внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита по разработке и внедрению единой системы обучения, повышения квалификации и сертификации сотрудников организаций государственного сектора в области управления бюджетными рисками и внутреннего финансового аудита предполагает формирование эффективной системы профессионального развития специалистов в области

¹² Пункт 5. 2. 21. Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации».

¹³ Пункт 5, подпункт 2. Постановление Правительства РФ от 07.04.2004 № 185 «Вопросы Министерства финансов Российской Федерации».

внутреннего финансового аудита и нормативно-правовое регулирование в указанной сфере.

В настоящее время программы повышения квалификации и иные мероприятия по вопросам организации и осуществления внутреннего финансового аудита не предусмотрены даже для специалистов, замещающих должности государственной гражданской (муниципальной) службы, для которых в соответствии с законодательством предусмотрено непрерывное профессиональное развитие в течение всего срока их службы. На едином специализированном информационном ресурсе «Профессиональное развитие»¹⁴ до мая 2022 года отсутствовали такие мероприятия. В

¹⁴ *Профессиональное развитие. Единый специализированный информационный ресурс. Режим доступа: <https://edu.gossluzhba.gov.ru/educational-program/ed656a35-ae7a-ec11-afec-0a94ef943a49> (дата обращения: ноябрь 2022).*

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.


Благодарности

Автор выражает признательность коллегам Центра финансового менеджмента в государственном секторе Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов Российской Федерации за сотрудничество при разработке предложений и рекомендаций, представленных в статье.

Библиографический список

- Исаев Э.А. Внутренний финансовый аудит: первые итоги анализа // Журнал Бюджет. – 2021. – №1(217). – С. 76-79.
- Котлова Ю.А. Теоретические, методологические и практические вопросы внутреннего финансового аудита в государственном секторе // Экономические и гуманитарные науки. – 2022. – №5(364). – С. 27-38.
- Волков В.Н. О состоянии внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в государственном секторе Российской Федерации // Государственное управление и развитие России: глобальные угрозы и структурные изменения. Сборник статей международной конференц-сессии. – Москва: Издательский дом «Научная библиотека». – 2020. – Том 1. – С. 371-378.
- Парушина Н.В., Лытнева Н.А., Билиходзе А.К. Трудовая деятельность в сфере внутреннего финансового аудита в государственном секторе // Аудит. – 2019. – Том 5. – №9. – С. 38-45.

настоящее время Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Российский государственный университет правосудия» предусматривает программу дистанционного обучения государственных гражданских служащих продолжительностью 80 часов. Деление программы по уровням в зависимости от требований к должностным и профессиональным обязанностям для различных категорий специалистов организаций бюджетной сферы, осуществляющих внутренний финансовый аудит, не предусмотрено.

Реализация изложенных в статье предложений будет способствовать созданию и совершенствованию отечественной системы сертификации и профессионального развития специалистов организаций бюджетной сферы по внутреннему финансовому аудиту. 

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

Acknowledgments

The author expresses gratitude to the colleagues at the Public Financial Management Center of the Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation for their cooperation in developing the proposals and recommendations presented in the article.

References

- Isaev E.A. Vnutrenniy finansovyy audit: pervye itogi analiza [Internal Financial Audit: First Analysis Results]. *ZHurnal Byudzhet*, 2021, no. 1(217), pp. 76-79 (in Russ.).
- Kotlova YU.A. Teoreticheskie, metodologicheskie i prakticheskie voprosy vnutrennego finansovogo audita v gosudarstvennom sektore [Theoretical, Methodological and Practical Issues of Internal Financial Audit in the Public Sector]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki*, 2022, no. 5(364), pp. 27-38 (in Russ.).
- Volkov VN. O sostoyanii vnutrennego finansovogo kontrolya i vnutrennego finansovogo audita v gosudarstvennom sektore Rossiyskoy Federatsii [Status of Internal Financial Control and Internal Financial Audit in the Public Sector of the Russian Federation]. *Gosudarstvennoe upravlenie i razvitie Rossii: global'nye ugrozy i strukturnye izmeneniya*. Moscow, Izdatel'skiy dom «Nauchnaya biblioteka» Publ., 2020, Vol. 1, pp. 371-378.
- Parushina N.V., Lytneva N.A., Bilikhodze A.K. Trudovaya deyatel'nost' v sfere vnutrennego finansovogo audita v gosudarstvennom sektore [Labor Activities in the Field of Internal Financial Audit in the State Sector]. *Audit*, 2019, Vol. 5, no. 9, pp. 38-45 (in Russ.).

5. Санович М.А., Шаклеина Ю.В. Состояние и тенденции организации внутреннего финансового аудита в органах местного самоуправления // Актуальные вопросы современной экономики. – 2022. – №5. – С. 585-594.
6. Мордвинцев А.И., Поляков Д.С., Меркулова Л.В. Внутренний финансовый аудит в органах местного самоуправления: анализ основных проблем // Аудит. – 2022. – №4. – С. 43-46.

Для цитирования

Алексеева И.В. Построение системы сертификации специалистов по внутреннему финансовому аудиту организаций бюджетной сферы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 6. – С. 18-30.

5. Sanovich M.A., SHakleina YU.V. Sostoyanie i tendentsii organizatsii vnutrennego finansovogo audita v organah mestnogo samoupravleniya [Status and Trends of Internal Financial Audit Organization in Local Governments]. *Aktual'nye voprosy sovremennoy ekonomiki*, 2022, no. 5, pp. 585-594 (in Russ.).
6. Mordvintsev A.I., Polyakov D.S., Merkulova L.V. Vnutrenniy finansovyy audit v organah mestnogo samoupravleniya: analiz osnovnykh problem [Internal Financial Audit in Local Self-Government Bodies – Analysis of the Main Problems]. *Audit*, 2022, no. 4, pp. 43-46 (in Russ.).

For citation

Alekseeva I.V. Postroenie sistemy sertifikatsii spetsialistov po vnutrennemu finansovomu auditu organizatsiy byudzhethnoy sfery [Building a Certification System for Internal Financial Audit Specialists in the Public Sector Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2022, no. 6, pp. 18-30 (in Russ.).

25 лет ИПБ России



ИПБ России включен в Перечень организаций, проводящих профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ высшего образования и (или) соответствующих дополнительных профессиональных программ Министерства науки и высшего образования РФ

ПРОФЕССИОНАЛЬНО-
ОБЩЕСТВЕННАЯ
АККРЕДИТАЦИЯ:
ШАГ В БУДУЩЕЕ

С 2012 года проводит профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ

- Высшего образования и среднего профессионального образования по группе специальностей «Экономика и управление»
- Дополнительного профессионального образования

Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
8800 500 54 51
info@ipbr.org
www.ipbr.org



DOI: 10.51760/2308-9407_2022_6_31
 УДК 336.225.66
 ORCID: 0000-0001-5631-9123
 ВАК 5.2.4

Стандартные налоговые вычеты по НДФЛ, их эффективность

Standard Personal Income Tax Deductions and Their Effectiveness

Чувашский государственный университет
 им. И.Н. Ульянова, Российская Федерация, Чебоксары

Николай Зотикович Зотиков

канд. экон. наук, доцент кафедры финансов, кредита и экономической безопасности
 e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru
 428018, Российская Федерация, Чувашская Республика, г. Чебоксары, ул. К. Иванова, д. 91, кв. 47.
 Тел. +7 (906) 384-21-57.

Chuvashskiy gosudarstvennyy universitet im.
 I. N. Ul'yanova (Chuvash State University),
 Russian Federation, Cheboksary

Nikolai Z. Zotikov

PhD in Economics, Associate Professor at the Finance,
 Credit and Economic Security Department
 e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru
 Ap. 47, 91 K. Ivanova st., Cheboksary, Chuvash
 Republic 428018, Russian Federation.
 Phone +7 (906) 384-21-57.

Аннотация. Актуальность темы – значительная роль НДФЛ в бюджетах регионов, налоговые доходы местных бюджетов на 2/3 формируются за счет НДФЛ. Налоговые вычеты по НДФЛ, сокращая объем поступлений в бюджеты, имеют социальную направленность. Вместе с тем несовершенство действующего механизма вычетов приводит к скрытой регрессии в налогообложении доходов физических лиц. Механизм налоговых вычетов призван улучшить демографическую ситуацию в стране, сократить имеющиеся различия в доходах. Научная новизна – налоговые вычеты рассматриваются с 2-х позиций: с одной стороны, предоставление вычетов по НДФЛ уменьшает доходы региональных и местных бюджетов, с другой стороны, вычеты по НДФЛ имеют социальную направленность, улучшают положение налогоплательщиков – физических лиц. Предмет исследования – стандартные вычеты по НДФЛ на детей.

Цель исследования – проанализировать экономический эффект от предоставления стандартных вычетов по НДФЛ, их влияния на доходы бюджетов, положение налогоплательщиков в связи с применением вычетов.

Методология. В процессе исследования использованы общепринятые в экономике методы познания: анализ и синтез, группировка, обобщение, динамика, сравнение, табличный метод. Результаты. В процессе исследования установлено низкая эффективность применяемых налоговых вычетов: незначительна доля вычетов в доходах физических лиц, НДФЛ, ВВП. В первую очередь это связано с низкими значениями вычетов, полным отсутствием их индексации с учетом инфляции, научно-практического обоснования размеров вычетов. Вывод. С целью повышения эффективности

Abstract. The relevance of the topic is a significant role of personal income tax in the regional budgets, tax revenues of local budgets are formed at the expense of personal income tax for 2/3. Tax deductions for personal income tax, reducing the amount of revenues to the budgets, have a social orientation. At the same time, the imperfection of the current mechanism of deductions leads to a hidden regression in the personal income taxation. The mechanism of tax deductions is designed to improve the demographic situation in the country and reduce existing income differences. Scientific novelty consists in the consideration of tax deductions from 2 positions: on the one hand, the provision of personal income tax deductions reduces the income of regional and local budgets, on the other hand, personal income tax deductions have a social orientation, improving the position of taxpayers – individuals. The subject of the study is the standard personal income tax deductions for children.

The purpose of the study is to analyze the economic effect of providing standard personal income tax deductions, their impact on budget revenues, and the position of taxpayers in connection with the use of deductions.

Methodology. The author has used generally accepted economic methods of cognition in the process of research: analysis and synthesis, grouping, generalization, dynamics, comparison and tabular method.

Results. In the course of the study the low efficiency of the applied tax deductions was established: the share of deductions in the income of individuals, personal income tax and GDP is insignificant. First of all, this is due to the low values of deductions, the total absence of their indexation for inflation, scientific and practical substantiation of the amount of deductions.

Conclusion. In order to improve the efficiency of tax deductions for personal income tax, it is necessary to revise the amount of provided deductions, taking into

налоговых вычетов по НДФЛ необходимо пересмотреть размеры предоставляемых вычетов с учетом уровня социально-экономического развития регионов, предусмотрев периодическую индексацию вычетов с учетом инфляции.

Ключевые слова: стандартный налоговый вычет; бюджеты; налоговые ставки; налоговая база; социальная функция; прирост населения; суммарный коэффициент рождаемости; численность населения.

Введение

Налоговый вычет – это сумма, вычитаемая из облагаемого НДФЛ дохода, с которой можно вернуть уплаченный налог или не платить налог по ставке 13%. Им могут пользоваться налоговые резиденты РФ, не могут пользоваться те, кто не платит НДФЛ, в том числе индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы.

В настоящее время применявшаяся плоская шкала налогообложения доходов физических лиц привела к резкой дифференциации населения по уровню доходов: «коэффициент Джини начиная с 2003 г. составляет по России более 0,4» [1, с. 10]. Это положение может быть устранено обоснованной системой налоговых вычетов. «В экономике коэффициент Джини является показателем статистической дисперсии, предназначенной для представления дохода или распределения богатства жителей страны, и является наиболее распространенным для измерения уровня социального неравенства» [2, с. 24].

Доля вычетов по НДФЛ в доходах бюджетов, доходах физических лиц, ВВП незначительна. Стандартные вычеты не решают задачу, для решения которой они введены: не обеспечивается естественный прирост населения, коэффициент смертности превышает коэффициент рождаемости.

Вопрос вычетов по НДФЛ, несмотря на его достаточную разработанность, не уменьшает свою актуальность. Прежде всего, это обусловлено тем, что НДФЛ играет двойственную роль: «воздействует на уровень реальных доходов населения и обеспечивает стабильность поступлений в бюджет» [3, с. 16]. Актуальность темы исследования связана со снижением стимулирующей, регулирующей функций НДФЛ, о чем свидетельствует незначительная роль налоговых вычетов по НДФЛ, снижение их доли в величине налога.

Новизна исследования заключается в следующем: налоговые вычеты рассматриваются с учетом их доли в ВВП, налоговых доходах, НДФЛ в динамике, выпадающих доходов бюджетов в связи с применением вычетов. Исследуя вопрос эффективности налоговых вычетов по НДФЛ, авторы указывают следующее.

account the level of socio-economic development of the regions and providing the periodic indexation of deductions for inflation.

Keywords: standard tax deduction; budgets; tax rates; tax base; social function; population growth; total fertility rate; population.

В отличие от льготы, предоставляемой отдельным категориям налогоплательщиков, вычеты предоставляются к субъектам налоговых правоотношений.

«Ряд налоговых вычетов не менялись с начала 2000-х годов» [4, с. 384].

Социальная направленность НДФЛ заключается в том, что «налог полностью остается в распоряжении субъектов федерации» [5, с. 47].

Социальные вычеты – «отличный способ возместить свои расходы» [6, с. 126].

По мнению автора, социальное расслоение населения сдерживает развитие регионов, а также «представляет угрозу национальной безопасности субъектов федерации и государства в целом» [5, с. 48].

По мнению Н.А. Назаровой, одной из причин «дифференциации доходов населения выступает налог на доходы физических лиц. В настоящее время в Российской Федерации действует фиксированная твердая ставка налога на доходы физических лиц, и составляет она 13% на все виды основных доходов, что и отличает ее от западных стран, в которых действует прогрессивное налогообложение с увеличением налоговых ставок при возрастании денежных доходов» [7, с. 30].

Цели и задачи исследования – провести анализ экономической эффективности стандартных налоговых вычетов по НДФЛ в существующих размерах, их влияния на доходы бюджетов из-за выпадающих доходов и на демографическую ситуацию.

Научная и практическая значимость исследования: исследование установлено, что существующая система налоговых вычетов по НДФЛ несовершенна, устарела, не отвечает принципам социальной справедливости и нуждается в существенной доработке.

Методы. В исследовании применены анализ, синтез, обобщение, группировка, динамика, сравнение, табличный метод. Исследование основывается на официальных данных Росстата, Минфина, отчетов ФНС России, чем обеспечивается достоверность использованных данных, обоснованность выводов.

При анализе исследуемый объект расчленяется на отдельные составляющие с целью определения каждого из них в целостной системе, при синтезе все составляющие сливаются в единое

целое. Анализ и синтез существуют только вместе. Пример: налоговые доходы бюджетов рассматриваются в целом в разрезе бюджетов, а также отдельно по видам налогов (НДФЛ).

Обобщение – показатель «естественный прирост населения» обобщает значения смертности и рождаемости; консолидированный бюджет субъектов РФ является сводным показателем бюджетов всех субъектов, входящих в состав РФ. Из анализа размера вычетов по НДФЛ делается обобщающий вывод об их влиянии на демографические показатели.

Группировка – изучаемый показатель группируется по определенным признакам. Пример: доходы физических лиц группируются по видам доходов, облагаемых по различным налоговым ставкам.

Динамика – изучаемые вопросы рассматриваются не за один год, а в динамике за несколько лет (в статье, как правило, с 2010 по 2021 годы).

Сравнение – налоговые вычеты рассматриваются в сравнении с другими странами.

Табличный – строки и столбцы содержат сведения об исследуемых фактах, событиях, позволяют наглядно видеть динамику их изменений, установить взаимосвязь изучаемых показателей.

Результаты

В таблице 1 приведены данные ВВП, налоговых доходов консолидированного бюджета РФ (КБ РФ), в том числе НДФЛ в %-ах от ВВП и налоговых доходов КБ РФ.

Рассмотрим темпы роста ВВП, налоговых доходов, в том числе НДФЛ (таблица 2). Согласно данным таблицы 2, темпы роста налоговых доходов, зачисляемых в КБС РФ, превышают темпы роста налоговых доходов, зачисляемых в местные бюджеты (за исключением 2019 и 2020

Таблица 1. Роль НДФЛ в ВВП и величине налоговых доходов КБ РФ¹

Годы	ВВП, млрд руб.	Налоговые доходы КБ РФ	В том числе НДФЛ		
			млрд руб.	в % от	
				ВВП	налоговых доходов КБ РФ
2010	46308,5	7659,6	1789,6	3,9	23,4
2011	60114,0	9715,9	1994,9	3,3	20,5
2012	68103,4	10954,0	2260,3	3,3	20,6
2014	79030,0	12606,3	2679,5	3,4	21,2
2015	83087,4	13720,3	2806,5	4,4	20,4
2016	85616,1	14386,1	3017,3	3,5	21,0
2017	91843,2	17197,0	3251,1	3,5	18,9
2018	103861,7	21142,0	3653,0	3,5	17,3
2019	109608,3	22503,4	3955,2	3,6	17,6
2020	107315,3	20739,4	4251,9	4,0	20,5
2021	131015,0	28125,5	4791,9	3,7	17,0
2021/2010,%	282,9	367,2	267,8	94,9	72,6

Таблица 2. Динамика налоговых доходов, их доли в бюджетах²

Годы	Темпы динамики 2021 г. к 2011 г., %				Доля налогов, зачисляемых в	
	Налоговые доходы		в т.ч. НДФЛ		КБС РФ	МБ
	КБС РФ	МБ	КБС РФ	МБ		
2011	-	-	-	-	53,9	16,3
2012	110,6	109,4	113,3	112,5	52,9	16,1
2014	111,4	101,1	118,5	93,8	51,2	14,6
2015	107,0	102,8	104,7	100,2	50,3	14,0
2016	109,3	104,2	107,5	107,0	52,5	13,4
2017	108,3	107,5	107,7	106,2	47,6	13,3
2018	114,9	109,7	112,4	111,4	44,5	12,7
2019	107,7	108,6	108,3	108,9	45,0	12,8
2020	99,1	105,1	107,5	106,7	48,4	13,6
2021	126,1	111,7	112,7	109,0	45,0	12,0

¹ Отчет ф. №1-НМ «Начисление и поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации».

² Составлено автором на основе данных таблицы 1.

годов). За все приведенные годы, за исключением 2019 г., темпы роста НДФЛ, зачисляемого в КБС РФ, опережают темп роста НДФЛ, зачисляемого в местный бюджет.

Доля налоговых доходов, зачисляемых в КБС РФ, периодически уменьшается. Доля налоговых доходов, зачисляемых в местные бюджеты, уменьшилась с 16,3% в 2011 г. до 12,0% в 2021 г.

НДФЛ по различным видам доходов

НК РФ в отношении отдельных видов доходов предусмотрены различные ставки, в частности:

- 13% – основная ставка;
- 35% – по доходам в виде:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх сверх 4000 руб.;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств от работодателя, если они их взяли не на приобретение квартир;
- 30% – в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ (по дивидендам ставка – 15%);
- 9% – по процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г.

Таблица 3. Доходы, облагаемые по различным ставкам, и сумма исчисленного налога, млрд руб.³

Годы	Показатели	Всего	в том числе облагаемые по ставке, %						
			13	30	9	35	15	иные	
			млрд руб.		доля, %				
2011	Доходы	25312,7	24682,3	97,5	56,2	554,5	11,3	2,8	5,6
	Налоговая база	15270,2	14683,4	96,1	41,5	526,3	10,9	2,8	5,3
	Налог	1973,0	1908,3	96,7	12,4	47,4	3,8	0,4	0,7
2012	Доходы	24490,5	23740,4	96,9	53,1	676,2	9,5	4,6	6,7
	Налоговая база	17196,2	16482,5	95,8	47,0	646,5	9,1	4,6	6,5
	Налог	2219,4	2142,5	96,5	14,0	58,2	3,1	0,7	0,9
2013	Доходы	25492,6	24647,6	96,7	54,9	769,2	8,5	4,4	8,0
	Налоговая база	19252,6	18448,3	95,8	48,4	735,4	8,1	4,4	8,0
	Налог	2483,3	2398,2	96,6	14,4	66,2	2,8	0,7	1,0
2014	Доходы	25768,3	24502,0	95,1	55,3	1186,2	7,4	6,3	11,1
	Налоговая база	20941,9	19749,1	94,3	48,7	1119,7	7,0	6,3	11,1
	Налог	2687,5	2567,5	95,5	14,5	100,7	2,4	0,9	1,5
2015	Доходы	26945,8	26814,6	99,5	49,3	4,1	18,5	16,6	42,7
	Налоговая база	21650,6	21535,3	99,5	37,6	4,0	18,1	14,7	40,9
	Налог	2825,3	2799,9	99,1	11,1	0,5	6,2	2,2	5,4
2016	Доходы	28426,4	28308,6	99,6	43,2	0,5	14,3	20,3	39,5
	Налоговая база	23218,1	23113,2	99,5	31,8	0,5	13,5	20,3	38,8
	Налог	3027,35	3004,8	99,3	9,5	0,05	4,7	3,0	5,3
2017	Доходы	29811,6	29654,8	99,5	42,5	0,9	9,8	31,8	72,0
	Налоговая база	24543,1	24404,7	99,4	27,7	0,9	9,5	31,8	68,5
	Налог	3197,28	3172,3	99,2	8,2	0,08	3,3	4,7	8,7
2018	Доходы	34631,5	34465,6	99,5	47,2	1,1	11,4	34,6	71,6
	Налоговая база	27438,9	27295,3	99,5	30,1	1,1	6,3	34,6	71,5
	Налог	3574,0	3548,6	99,3	8,9	0,1	2,2	5,2	9,0
2019	Доходы	38613,1	38373,8	99,4	62,5	0,8	6,1	68,3	101,6
	Налоговая база	29930,3	29717,3	99,3	36,4	0,8	5,9	68,3	101,6
	Налог	3897,47	3863,1	99,1	10,9	0,07	2,0	10,2	11,2
2020	Доходы	52411,87	52139,0	99,5	97,6	0,07	6,9	52,0	116,3
	Налоговая база	32443,67	32235,4	99,4	33,4	0,07	6,5	52,0	116,3
	Налог	4222,7	4190,5	99,2	10,0	0,008	2,3	7,8	12,1
2020/ 2011, %	Доходы	207,0	211,2	102,0	173,7	-	61,1	18 раз	20раз
	Налоговая база	212,5	219,5	103,3	80,5	-	59,6	18 раз	21 раз
	Налог	214,0	219,6	102,6	80,6	-	60,5	19 раз	17 раз

³ Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на доходы физических лиц, удерживаемому налоговыми агентами 5-НДФЛ. Режим доступа: [https:// data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/5ndfl/5ndfl_2020.xls](https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/5ndfl/5ndfl_2020.xls) (дата обращения: 03.10.2022).

Таблица 4. Вычеты по НДФЛ, млрд руб.⁴

Годы	Доходы	Вычеты по отдельным видам доходов		Налоговые вычеты			
		млрд руб.	% от доходов	всего	% от дохода	в т.ч. стандартные	
						млн чел.	млрд руб.
2011	25312,7	9636,7	38,1	405,0	1,60	48,6	324,7
2012	24490,5	8860,9	36,2	430,5	1,76	18,9	348,9
2013	25492,6	5814,9	22,8	415,8	1,63	18,5	335,0
2014	25768,3	4422,2	17,2	407,2	1,58	18,1	325,1
2015	26945,8	4805,1	17,8	402,7	1,49	16,7	326,7
2016	28426,4	4657,5	16,4	458,2	1,61	16,7	366,9
2017	29811,6	4642,4	15,6	459,2	1,54	16,6	367,0
2018	34631,5	6600,0	19,0	457,3	1,32	16,6	364,0
2019	38613,1	5541,1	14,4	454,0	1,17	25,3	360,3
2020	52411,8	19768	37,7	426,3	0,81	15,9	347,6
2020/2011,%	207,0	205,1	99,0	105,3	50,6	32,7	107,0

Согласно данным таблицы 3, в 2020 г. в сравнении с 2011 г. доходы физических лиц увеличились в 2,07 раза, налоговая база – в 2,12 раза, сумма НДФЛ – в 2,14 раза, доходы, по которым применяется ставка 13% – в 2,2 раза (их доля – 97,5–99,5%).

Вычеты по НДФЛ предоставляются в отношении доходов, облагаемых по ставке 13% (таблица 4).

Как следует из данных таблицы 4, при увеличении доходов физических лиц в 2,07 раза, вычеты по освобожденным от налога операциям по ст. 217 Кодекса увеличились в 2,05 раза, их доля в величине доходов уменьшилась с 38,1% в 2011 г. до 37,7% в 2020 г. (до 14,4% в 2019 г.). Величина налоговых вычетов (стандартных, социальных, имущественных) увеличилась с 405,0 млрд руб. в 2011 г. до 426,3 млрд руб. (рост на 5,3%), их доля в доходах уменьшилась с 1,6% до 0,81%. В структуре налоговых вычетов преобладают стандартные (более 80%), их величина увеличилась с 324,7 млрд руб. до 347,6 млрд руб. при уменьшении численности лиц, воспользовавшихся им, с 48,6 млн чел. до 15,9 млн чел.

Как указывает Гребенникова, «семей с одним-двумя детьми значительно больше, чем семей с тремя и более детьми» [8, с. 5].

Потери бюджета из-за вычетов составили:

- в 2011 г. – 52,6 млрд руб. (405,0 млрд руб. x 13%) или 2,75% от суммы начисленного НДФЛ;
- в 2020 г. – 55,4 млрд руб. (426,3 млрд руб. x 13%) или 1,3% от суммы начисленного НДФЛ.

В соответствии с кодами вычетов, утвержденными приказом ФНС РФ⁵, из величины стандартных вычетов более 98,0% соответствуют вычетам на детей, установленным пп. 4 п.1 ст. 218 НК РФ.

⁴ Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на доходы физических лиц, удерживаемому налоговыми агентствами 5-НДФЛ. Режим доступа: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/5ndfl/5ndfl_2020.xls (дата обращения: 03.10.2022).

⁵ Приказ ФНС РФ от 10.09.2015 № ММВ-7-11/387(а) «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов» (в ред. Приказа от 28.09.2021 № ЕД-7-11/844(а)).

Обсуждение

НДФЛ, помимо фискальной функции, выполняет социальную функцию, в частности за счет предоставления стандартных вычетов на детей.

Вычет в размере 1400 руб. в % от среднемесячной заработной платы составляет в 2012 г. 5,2% (1400 руб.: 26629 руб. x 100%), в 2021 г. – 2,4% (1400 руб.: 57244 руб. x 100%), то есть при увеличении среднемесячной заработной платы в 2,1 раза за указанный период в абсолютной сумме размер вычета остался неизменным: родителям на содержание ребенка ежемесячно возмещается 182 руб.

Как указывает А.В. Кораблева, стандартный вычет Минфином РФ рассматривается в качестве налогового стимула повышения рождаемости. На деле «в более выгодном экономическом положении при одинаковом размере заработка окажется физическое лицо, не имеющее детей» [9, с. 205].

В таблице 5 приведена динамика изменения показателей, характеризующих демографическую ситуацию в стране.

Из данных таблицы 5 следует, что в 2011 г. по сравнению с 2011 г.:

- общая численность населения РФ увеличилась на 2,3%, между тем начиная с 2019 г. наблюдается тенденция к снижению численности населения;
- рождаемость на 1000 чел. населения уменьшилась с 12,6 до 9,6 или на 23,8% при увеличении смертности на 1000 чел. населения с 13,5 до 16,7 или на 23,7%, что привело к отрицательному значению естественного прироста в размере (-7,1) в 2021 г. с (-0,9) в 2011 г.;
- суммарный коэффициент рождаемости уменьшился с 1,582 до 1,517 или на 4,1%;
- максимальное значение показателя достигнуто в 2015 г. (1,777), с этого периода наблюдается постоянное снижение показателя;
- ожидаемая продолжительность жизни при рождении увеличилась с 69,83 лет до 70,06 лет или на 0,3%, в том числе городского населения с 64,04



Таблица 5. Демографические показатели⁶

Годы	Численность населения, тыс. чел.	На 1000 чел. населения			Суммарный коэффициент рождаемости	Ожидаемая продолжительность жизни при рождении, лет		
		Рождаемость	Смертность	Естественный прирост		Всего	В том числе	
						Городское	Сельское	
2011	142865,4	12,6	13,5	-0,9	1,582	69,83	64,04	75,61
2012	143056,4	13,3	13,3	0	1,691	70,24	64,56	75,86
2013	143347,0	13,2	13,0	0,2	1,707	70,76	65,13	76,30
2014	143666,9	13,3	13,1	0,2	1,750	70,93	65,29	76,47
2015	146267,3	13,3	13,0	0,3	1,777	71,39	65,92	76,71
2016	146544,7	12,9	12,9	-	1,762	71,87	66,50	77,06
2017	146804,4	11,5	12,4	-0,9	1,621	72,70	67,51	77,64
2018	146880,4	10,9	12,5	-1,6	1,579	72,91	67,75	77,82
2019	146780,7	10,1	12,3	-2,2	1,504	73,34	68,24	78,17
2020	146748,6	9,8	14,6	-4,8	1,505	71,54	66,49	76,43
2021	146171,0	9,6	16,7	-7,1	1,517	70,06	65,51	74,51
2021/2011,%%	102,3	76,2	123,7	-	95,9	100,3	102,3	98,5

до 65,51 лет или на 2,3% при снижении продолжительности жизни сельского населения с 75,61 до 74,51 лет или на 1,5%; при этом максимальное значение показатель имел в 2019 г., после чего наблюдается тенденция его снижения.

По данным Росстата⁷, численность населения РФ на начало 2036 г. составит 134 277 195 чел. (на начало 2021 г. – 146 412 826 чел.).

Не наблюдается и укрупнение семей:

- средний размер семьи в России – 3 чел.
- 1/3 семей имеют по 2 чел., четверть семей имеют 4 чел.⁸

Таким образом, применяемая в России плоская шкала налогообложения, приведшая к глубокой дифференциации населения по уровню доходов, сложившийся низкий уровень заработной платы, стандартный вычет на детей в существующих размерах не решают стоящие перед страной демографические проблемы.

По размерам заработной платы Россия намного отстает от развитых стран мира. В большинстве

развитых стран мира применяются прогрессивные ставки налогообложения. Так, в Германии [10] при необлагаемом минимуме 9169 евро ставки варьируются от 14% до 45% при доходах св. 260532 евро.

В США в результате проведенной налоговой реформы сохранена прогрессивная ставка налога (семь уровней), однако ставки налога снижены: при зарплате от 0 до 9525 долл. – 10%, св. 500 000 долл. – 37%. «Стандартный налоговый вычет для физических лиц, подающих индивидуальные декларации, увеличен с 6500 долл. США до 12000 долл. США» [11, с. 9].

Во Франции применяется налогообложение семейного дохода. Ставки налога составляют от 0 до 45% при необлагаемом минимуме в размере 9964 евро и максимальной ставке при доходе св. 150 тыс. евро. Существующая во Франции система обложения семейного дохода (чем больше детей, тем ставка налога уменьшается) стимулирует французов иметь больше детей и устанавливает для холостяков максимальную ставку налога [12].

Необлагаемый минимум применяется в большинстве стран: в долл. Австрия – 13631, Бельгия – 8835, Франция – 12033, Германия – 10721, США 6300, Белоруссия 562 долл. [13].

А.А. Кокорина [14] предлагает увеличить размер стандартных налоговых вычетов до величины прожиточного минимума, при этом исключив ограничение по доходу в сумме 350 тыс. р., также ввести налогообложение семейного дохода.

По мнению О.Н. Замотаевой, вычеты нуждаются в пересмотре сумм, исключаемых из налогооблагаемой базы по НДФЛ на содержание детей в сторону увеличения, т.к. последние изменения установлены 1.01.2012 г.) [15].

По мнению Н.Н. Семеновой, с учетом различий уровня развития регионов размер стандартных

⁶ 1. Численность населения России по годам 1987-2022. Режим доступа: <https://infotables.ru/statistika/31-rossijskaya-federatsiya/782-obshchaya-chislennost-naseleniya-rossii> (дата обращения: 05.10.2022);

2. Рождаемость, смертность и естественный прирост населения в России по годам. Режим доступа: <https://infotables.ru/statistika/31-rossijskaya-federatsiya/784-rozhdaemost-smertnost> (дата обращения: 05.10.2022);

3. Семья и дети в России / стат. сб. / Росстат, Общественная палата РФ. 2021-116с. Режим доступа: https://vk.com/doc14028539_617320809?hash=XB8yQDojO3TOVngZHjYMHz375L15EombZ7ATT5KPK0FT&dl=d5cQl5eaOG2gWlicWBD32uUfihEOOMR0ZyDyMozJPUD (дата обращения: 05.10.2022);

4. Ожидаемая продолжительность жизни при рождении. Режим доступа: <https://infotables.ru/statistika/31-rossijskaya-federatsiya/785-ozhidaya-prodolzhitelno-zhizni-pri-rozhdenii> (дата обращения: 05.10.2022).

⁷ Демография. Режим доступа: <https://rosstat.gov.ru/folder/12781> (дата обращения: 07.10.2022).

⁸ Демографическая статистика России. Елена Янге. Режим доступа: <https://proza.ru/2009/05/21/40> (дата обращения: 07.10.2022).

Таблица 6. Динамика ВВП, НДСЛ, заработной платы, налоговых вычетов⁹

Годы	ВВП, млрд руб.	НДСЛ		Среднемесячная зарплата, руб.	Налоговые вычеты		
		млрд руб.	% от ВВП		млрд руб.	в % от	
					НДСЛ	ВВП	
2011	60114,0	1994,9	3,3	23369	405,0	0,67	20,3
2012	68103,4	2260,3	3,3	26629	430,5	0,63	19,0
2013	72985,7	н/д	н/д	29792	415,8	0,57	н/д
2014	79030,0	2688,7	3,4	32495	407,2	0,51	15,1
2015	83087,4	2806,5	4,4	34030	402,7	0,48	14,3
2016	85616,1	3017,3	3,5	36709	458,2	0,54	15,2
2017	91843,2	3251,1	3,5	39167	459,2	0,50	14,1
2018	103861,7	3653,0	3,5	43724	457,3	0,44	12,5
2019	109608,3	3955,2	3,6	47867	454,0	0,41	11,5
2020	107315,3	4251,9	4,0	51344	426,3	0,40	10,0
2021	131015,0	4882,6	3,7	57244	н/д	н/д	н/д
2021/2011,%	216,4	244,7	112,1	244,9			

вычетов следует «дифференцировать по центральным и периферийным субъектам РФ» [16, с. 141].

Далее рассмотрим роль налоговых вычетов в ВВП, НДСЛ (таблица 6).

Как следует из данных таблицы 6, в 2021 г. против 2011 г.:

- ВВП увеличился в 2,16 раза, НДСЛ в 2,44 раза, в связи с чем налогомкость (отношение НДСЛ к ВВП) увеличилась с 3,3% до 3,7% (на 12,1%);
- рост среднемесячной заработной платы (на 244,9%) за этот период соответствует росту НДСЛ (на 244,7%);
- при увеличении в 2020 г. в сравнении с 2011 г. в абсолютном выражении на 5,3% налоговые вычеты уменьшились в относительном выражении: в процентах от НДСЛ с 20,3% до 10,0% (на 50,7%), в процентах от ВВП – с 0,67 до 0,40% (на 40,3%). При росте среднемесячной заработной платы в 2020 г. в сравнении с 2011 г. в 2,2 раза налоговые вычеты увеличились лишь на 5,3%. Все это является следствием отсутствия индексации размера вычетов.

Заключение

Проведенное исследование показало значительную роль НДСЛ в налоговых доходах местных бюджетов. При этом темпы роста НДСЛ, поступающего в консолидированный бюджет субъектов РФ, опережают темпы роста НДСЛ, зачисляемого в местный бюджет.

Около 38% доходов в 2011, 2020 годах (в остальные периоды до 20%) не облагаются налогом

(освобождены по ст. 217 НК РФ). Доля налоговых вычетов незначительна:

- в величине доходов: 1,6% в 2011 г. и 0,81% в 2020 г.;
- в величине НДСЛ: 2,75% в 2011 г., 1,3% в 2020 г. В сумме доходов физических лиц, облагаемых по различным ставкам, велика доля доходов, по которым применяется ставка 13% (более 97,0%), в отношении которых и предоставляются вычеты.

В общей величине налоговых вычетов преобладает доля стандартных вычетов (около 80%).

В структуре стандартных вычетов значительна доля вычетов на детей. В то же время стандартные вычеты на детей в установленных размерах, ограничение их действия величиной доходов до 350 тыс. руб. в год не приводят к улучшению демографической ситуации в стране, не обеспечивают увеличение естественного прироста населения.

Налоговым вычетам присущи такие недостатки, как:

- их низкий размер; отсутствие индексации на размер инфляции;
- отсутствие связи с региональными различиями (их привязки к уровню доходов);
- отсутствие какого-либо научно-практического обоснования размеров предоставляемых вычетов. В целях обеспечения социальной справедливости и повышения эффективности вычетов по налогу предлагается:
- установить необлагаемый минимум для всех категорий налогоплательщиков (на уровне прожиточного минимума);
- ввести понятие «семейное налогообложение» и применять семейные вычеты, в рамках которых будут учитываться состав семьи, количество детей, их возраст;
- размер стандартных вычетов на детей не должен быть ниже установленной величины прожиточного минимума в регионе;

⁹ 1. ВВП России по годам: 1991-2022. Режим доступа: <http://global-finances.ru/vvp-rossii-po-godam/> (дата обращения: 07.10.2020);

2. Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников по полному кругу организаций в целом по экономике РФ в 1991-2022 гг. Режим доступа: https://view.officeapps.live.com/office/view.aspx?src=https%3A%2F%2Frosstat.gov.ru%2Fstorage%2Fmediabank%2Ftab1-zpl_05.xlsx&wdOrigin=BROWSELINK (дата обращения: 07.10.2020).

- повышение НДФЛ невозможно без повышения заработной платы. В этих целях ввести обоснованную прогрессивную систему налогообложения (взамен действующей неэффективной в размере 15% с доходов сверх 5 млн руб.);
- отмена предельной величины доходов, ограничивающих применение вычетов;
- как и по всем другим услугам (например, стоимость коммунальных услуг и т.п.) ввести ежегодную индексацию вычетов с учетом инфляции;


Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Библиографический список

1. Зотиков Н.З. Налог на доходы физических лиц: практика исчисления, направления совершенствования // Вестник Евразийской науки. – 2020. – Том 12. – №1.
2. Тихонова А.В., Чутчева Ю.В. Статистические критерии оценки социального неравенства: российский и зарубежный опыт // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – №5. – С. 23-29.
3. Арсаева И.Л., Арсаев А.Л. Налоговые вычеты по НДФЛ как инструмент реализации социальной политики государства // Энигма. – 2019. – №15-1. – С. 10-16
4. Конкина П.А., Gladkova С.Б. О совершенствовании применения налоговых вычетов по НДФЛ в контексте реализации принципа справедливости в налогообложении // Экономическая безопасность личности, общества, государства: проблемы и пути обеспечения: материалы ежегодной Всероссийской научно-практической конференции. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский университет МВД России, 2018. – С. 382-386.
5. Алиев Б.Х., Мусаева Х.М. Налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц в контексте реализации принципа справедливости налогообложения // Фундаментальные исследования. – 2018. – №6. – С. 46-50.
6. Раченкова В.В. Социальный вычет по НДФЛ. Роль в жизни населения // Перспективы развития науки и образования: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. В 2-х частях. – Томск: АР- Консалт, 2018. – С.125-126.
7. Назарова Н.А. Анализ проблем бедности и социального неравенства населения в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – №5. – С. 30-34.

- распространить действие налоговых вычетов по НДФЛ и на предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы.

С учетом незначительности выпадающих доходов бюджетов в связи с предоставлением вычетов по НДФЛ в действующих размерах, уменьшения доли вычетов в доходах бюджетов существенное увеличение размеров вычетов считаем обоснованным и необходимым. 

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Zotikov N.Z. Nalog na dohody fizicheskikh lits: praktika ischisleniya, napravleniya sovershenstvovaniya [Personal Income Tax: Calculation Practice, Areas of Improvement]. *Vestnik Evraziyskoy nauki – The Eurasian Scientific Journal*, 2020, Vol. 12, no. 1 (in Russ.).
2. Tihonova A.V., CHutcheva J.V. Statisticheskie kriterii otsenki sotsial'nogo neravenstva: rossiyskiy i zarubezhnyy opyt [Statistical Criteria for Social Inequality Assessment: Russian and Foreign Experience]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 5, pp. 23-29 (in Russ.).
3. Arsaeva I.L., Arsaev A.L. Nalogovye vychety po NDFL kak instrument realizatsii sotsial'noy politiki gosudarstva [Personal Income Tax Deductions as an Implementation Tool for the State's Social Policy]. *Enigma*, 2019, no.15-1, pp. 10-16 (in Russ.).
4. Konkina P.A., Gladkova S.B. O sovershenstvovanii primeneniya nalogovykh vychetov po NDFL v kontekste realizatsii printsipa spravedlivosti v nalogooblozhenii [Improving the Application of Personal Income Tax Deductions in the Framework of the Principle of Justice in Taxation]. *Ekonomicheskaya bezopasnost' lichnosti, obshchestva, gosudarstva: problemy i puti obespecheniya: materialy ezhegodnoy Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Sankt-Peterburg, Sankt-Peterburgskiy universitet MVD Rossii Publ., 2018. pp. 382-386.
5. Aliev B.H., Musaeva H.M. Nalogovye vychety po nalogu na dohody fizicheskikh lits v kontekste realizatsii printsipa spravedlivosti nalogooblozheniya [Tax Deductions for Tax on Physical Incomes in the Context of the Implementation of the Principle of Justice Taxation]. *Fundamental'nye issledovaniya*, 2018, no. 6, pp. 46-50 (in Russ.).
6. Rachenkova V.V. Sotsial'nyy vychet po NDFL. Rol' v zhizni naseleniya [Social Deduction for Personal Income Tax. Role in the Life of Population]. *Perspektivy razvitiya nauki i obrazovaniya: sbornik nauchnykh trudov po materialam Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. V 2-h chastyah. Tomsk, AR-Konsalt Publ., 2018. pp. 125-126.
7. Nazarova N.A. Analiz problem bednosti i sotsial'nogo neravenstva naseleniya v Rossiyskoy Federatsii [Analysis of Poverty and Social Inequality Problems in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 5, pp. 30-34 (in Russ.).

8. Гребенникова В.А., Вылегжанина Е.В. Налоговые вычеты по НДФЛ как инструмент реализации социальной политики государства // Вестник Евразийской науки. – 2021. – Том 13. – №3.
9. Кorableva A.V. Несправедливый размер налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц проблемы применения и рекомендации по их совершенствованию // Инновационные научные исследования. – 2022. – №1-3(15). – С. 202-211.
10. Зотиков Н.З., Арланова О.И., Львова М.В. Особенности налогово-бюджетного регулирования в Германии // Вестник Челябинского государственного университета. – 2020. – №10 (444). – С. 78-87.
11. Савдерова А.Ф., Зотиков Н.З., Любовева Е.Г. Налоговая реформа США, ее влияние на российскую налоговую политику // Вестник Евразийской науки. – 2020. – Том 12. – №1.
12. Зотиков Н.З. Налоговая система Франции, ее особенности // Вестник Евразийской науки. – 2020. – Том 12. – №6.
13. Горлин Ю.М., Гришина Е.Е., Федоров В.В. Система налоговых вычетов по НДФЛ в России: проблемы и поиск решений // Управление экономическими системами: Электронный научный журнал. – 2018. – №9 (115). – С. 23.
14. Кокорина А.А. Стандартные налоговые вычеты НДФЛ // Развитие социально-экономических систем в условиях цифровизации: Материалы Национальной научно-практической конференции ВСТУГУ «Образование и наука». – Улан-Удэ: Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления, 2020. – С.71-75.
15. Замотаева О.Н. К вопросу о социально-правовой природе стандартных налоговых вычетов на содержание детей // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2019. – №4-1. – С. 163-166.
16. Семенова Н.Н. Совершенствование налогообложения доходов физических лиц в России в контексте формирования социально ориентированной налоговой политики // Финансы и кредит. – 2018. – №3. – С. 129-142.
8. Grebennikova V.A., Vylegzhanina E.V. Nalogovye vychety po NDFL kak instrument realizatsii sotsial'noy politiki gosudarstva [Personal Income Tax Deductions as a Tool for Implementing the State's Social Policy]. *Vestnik Evraziyskoy nauki – The Eurasian Scientific Journal*, 2021, Vol. 13, no. 3 (in Russ.).
9. Korableva A.V. Nespravedlivyy razmer nalogovyh vychetov po nalogu na dohody fizicheskikh lits problemy primeneniya i rekomendatsii po ih sovershenstvovaniyu [Unfair Size of Personal Income Tax Deductions: Problems of Application and Recommendations for Their Improvement]. *Innovatsionnye nauchnye issledovaniya*, 2022, no. 1-3(15), pp. 202-211 (in Russ.).
10. Zotikov N.Z., Arlanova O.I., L'vova M.V. Osobennosti nalogovo-byudzhethnogo regulirovaniya v Germanii [Features of Tax and Budgetary Regulation in Germany]. *Vestnik CHelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2020, no. 10 (444), pp. 78-87 (in Russ.).
11. Savderova A.F., Zotikov N.Z., Lyubovtseva E.G. Nalogovaya reforma SSHA, ee vliyanie na rossiyskuyu nalogovuyu politiku [US Tax Reform, Its Impact on Russian Tax Policy]. *Vestnik Evraziyskoy nauki – The Eurasian Scientific Journal*, 2020, Vol. 12, no. 1 (in Russ.).
12. Zotikov N.Z. Nalogovaya sistema Frantsii, ee osobennosti [The French Tax System, Its Features]. *Vestnik Evraziyskoy nauki – The Eurasian Scientific Journal*, 2020, Vol. 12, no. 6 (in Russ.).
13. Gorlin YU.M., Grishina E.E., Fedorov V.V. Sistema nalogovyh vychetov po NDFL v Rossii: problemy i poisk resheniy [The System of Personal Income Tax Deductions in Russia: Difficulties and Search for Solutions]. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: Elektronnyy nauchnyy zhurnal*, 2018, no. 9(115), p. 23 (in Russ.).
14. Kokorina A.A. Standartnye nalogovye vychety NDFL [Standard Tax Deductions of PIT]. *Razvitie sotsial'no-ekonomicheskikh sistem v usloviyah tsifrovizatsii: Materialy Natsional'noy nauchno-prakticheskoy konferentsii VSTUGU «Obrazovanie i nauka»*. Ulan-Ude, Vostochno-Sibirskiy gosudarstvennyy universitet tekhnologii i upravleniya Publ., 2020. pp. 71-75.
15. Zamotaeva O.N. K voprosu o sotsial'no – pravovoy prirode standartnyh nalogovyh vychetov na soderzhanie detey [To the Issue of the Social and Legal Nature of Standard Tax Deductions on Keeping of Children]. *Vestnik Altayskoy akademii ekonomiki i prava*, 2019, no. 4-1, pp. 163-166.
16. Semenova N.N. Sovershenstvovanie nalogooblozheniya dohodov fizicheskikh lits v Rossii v kontekste formirovaniya sotsial'no orientirovannoy nalogovoy politiki [Improving the Personal Income Taxation in Russia within the Framework of Creating a Socially Oriented Tax Policy]. *Finansy i kredit – Finance and Credit*, 2018, no. 3, pp. 129-142.

Для цитирования

Зотиков Н.З. Стандартные налоговые вычеты по НДФЛ, их эффективность // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 6. – С. 31-39.

For citation

Zotikov N.Z. Standartnye nalogovye vychety po NDFL, ih effektivnost' [Standard Personal Income Tax Deductions and Their Effectiveness]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 6, pp. 31-39 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2022_6_40
ГРНТИ: 06.73.15
ВАК 5.2.4

Оптимизация налоговых рисков в вопросе налога на имущество организаций*

Tax Risks Optimization in the Issue of Corporate Property Tax*

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Иван Максимович Фролов

*студент факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
e-mail: ogonkov1999@mail.ru
125993, Российская Федерация, г. Москва,
ул. Ленинградский просп., д. 49.
Тел. +7 (495) 249-52-49.*

Finansovyy universitet pri Pravitel'stve Rossiyskoy Federatsii (Financial University under the Government of the Russian Federation), Russian Federation, Moscow

Ivan M. Frolov

*Student of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis
e-mail: ogonkov1999@mail.ru
49 Leningradsky Prospekt, Moscow
125993, Russian Federation.
Phone +7 (495) 249-52-49.*

Аннотация. Непременной проблемой бизнеса в условиях рыночной системы экономики представляются вопросы, связанные с теми или иными аспектами налогообложения. Все большее внимание в научном и бизнес-сообществах уделяется так называемым налоговым рискам. В данной статье проанализирована такая категория рисков организаций, как налоговые риски в вопросе налога на имущество организаций по существу определения объекта налогообложения. Особенностью исследования стал анализ проблемы в разрезе сформированного представления о неопределенности в нормативно-правовом регулировании вопроса определения объектов недвижимого имущества организаций в целях налогообложения. Также был выделен и обоснован как с теоретической точки зрения, так и с практической источник современной проблемы налоговых рисков в их совокупности. Сформулировано представление об эффективных мерах, нивелирующих данные риски. Обоснование эффективности данных мер было сформировано на базе анализа судебной практики, нормативно-правовых актов и письменных рекомендаций и разъяснений Федеральной налоговой службы.

Результаты данного исследования могут быть практически значимыми для организаций, обладающих сложными объектами основных средств. Также было обращено внимание на необходимость внесения правок в действующее законодательство. Было выделено рационализаторское решение указанной проблемы с точки зрения исполнительных органов.

Ключевые слова: недвижимое имущество; налоговые риски; кадастровая стоимость; основные средства; налог на имущество организаций; неопределенность нормативно-правового регулирования.

Abstract. In an era of the market economy system an indispensable problem of business is related to issues of certain taxation aspects. Increasing attention is being paid to the so-called tax risks in the scientific and business communities. This paper analyzes such a category of organizations' risks as corporate property tax risks in the aspect of determining the object of taxation. The peculiarity of the study is the analysis of the issue in the context of the formed idea of uncertainty in the regulation of determining organizations' real estate objects for tax purposes. The source of the modern problem of tax risks as a whole was also identified and justified both from a theoretical point of view and from a practical point of view. The idea of effective measures to offset these risks is presented. The justification of these measures' effectiveness was formed on the basis of an analysis of judicial practice, regulatory legal acts and written recommendations and explanations of the Federal Tax Service.

The results of this study can be practically significant for organizations with complex fixed assets. The author has also drawn attention to the need of making amendments to the current legislation. A rationalization solution to this issue was singled out from the point of view of executive bodies.

Keywords: real estate; tax risks; cadastral value; fixed assets; corporate property tax; uncertainty of regulatory environment.

*Научный руководитель: **Ряховский Дмитрий Иванович**, доктор экономических наук, профессор. Руководитель департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ.

*Supervisor: **Dmitry Ryakhovsky**, Doctor of Economics, Professor. Head of the Department of Taxes and Tax Administration of the Financial University under the Government of the Russian Federation.

Введение

Проблема налоговых рисков организаций представляет собой особую дискуссионную тему, опосредованную практикой налоговых споров. С точки зрения бизнес-сообщества в процессе осуществления хозяйственной деятельности особо необходимо планировать издержки на отчисления в бюджет, однако сложившаяся ситуация в правовом поле указывает на ряд сложностей, препятствующих корректному расчету будущих отчислений в бюджет, результатом чего может стать неверная оценка рентабельности производства и оказания услуг, целесообразности ведения предпринимательской деятельности и ряда финансовых показателей в рамках прогнозирования.

Сложившаяся судебная практика применения некоторых нормативных актов указывает на особую актуальность заявленной темы. С точки зрения государства заявленная проблема требует особого внимания в условиях последовательных кризисов 2020–2022 годов в результате условий пандемии и введения западными странами санкций против России. Данные риски представляются фактором, существенно нивелирующим развитие внутреннего рынка, и в особенности производственного развития отечественной экономики в долгосрочной перспективе.

Среди основных направлений налоговой политики на 2021 год указана проработка возможности отказа от исключения налога на движимое имущество организаций из объектов налогообложения¹. Однако при заявленном курсе развития налоговый орган уже сформировал практику применения норм, регулирующих налогообложение недвижимого имущества организаций, которая существенно нивелирует эффективность проводимой политики.

Целью исследования поставлено формирование комплекса приемов по оптимизации налоговых рисков хозяйствующими субъектами и предложений по внесению изменений в текущее нормативно-правовое регулирование, на базе результатов анализа действующего законодательства, письменных рекомендаций и разъяснений ФНС, судебной практики.

В достижение заявленной цели поставлены следующие задачи: практико-ориентированное определение налоговых рисков; анализ нормативно-правовых актов, регулирующих определение недвижимого имущества и налогообложение имущества организаций; анализ письменных рекомендаций и разъяснений ФНС; выделение мер по оптимизации налоговых рисков организаций по существу исследуемого налога хозяйствующими субъектами.

Теоретическая значимость данного исследования заключается в выделении источника проблемы

налоговых рисков в вопросе на имущество организаций, формировании представления о текущем состоянии нормативно-правового регулирования исследуемого налога, а именно: определение объекта налогообложения и налоговой базы.

Практическая значимость представлена формированием мер по оптимизации заявленных рисков субъектами предпринимательства, формированием предложений по внесению изменений в текущее нормативно-правовое регулирование.

Научная новизна исследования заключается в формулировании метода по определению объекта налогообложения и налоговой базы, в выделении источника налоговых рисков и мероприятий по снижению таковых в рамках действующего законодательства и условиях сложившейся практики применения норм исполнительным органом.

К вопросу об определении налоговых рисков организаций

Тема налоговых рисков ранее неоднократно поднималась многими исследователями в области налогового права, однако единый подход к определению налоговых рисков, их источника и критериев в настоящий момент отсутствует.

Так согласно определению, данному В.С. Заика, налоговые риски – есть «опасность возникновения непредвиденных финансовых потерь для налогоплательщика в результате действия или бездействия государственных органов» [1, с. 12]. Данное определение сформулировано согласно представлению, которое основано на принципе высокой причастности государства к управлению хозяйствующим субъектом, как фактор, формирующий условия, а в частности ограничения этого управления. Однако инициатива по снижению финансовых рисков организации исходит в первую очередь от бенефициаров – предпринимателей и руководящих лиц. Также вполне актуально отметить, что результатом «действия государственных органов» может быть и смягчение условий налогообложения, а значит снижение отчислений в бюджет для хозяйствующего субъекта.

Т.А. Цыркунова, М.И. Мигунова дают следующую дефиницию: налоговые риски – это опасность финансовых потерь, а также получение дополнительной выгоды в результате отклонения будущего состояния субъекта налоговых правоотношений от изначально спрогнозированного на базе действующего законодательства [2, с. 49]. Базовым отличием данного подхода является отнесение к рискам положительных результатов изменения условий налогообложения. Однако вероятность получения дополнительной выгоды не является практически значимым положением для хозяйствующих субъектов. Более значимым же представляется оценка отрицательного отклонения от планируемых налоговых обязательств, поскольку именно этот показатель задает минимальные

¹ Министерство финансов России «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов».

значения для целесообразности ведения предпринимательской деятельности. Преимуществом данного определения является ориентированность на анализ условий хозяйственной деятельности, их планирование и прогнозирование, с точки зрения управления финансовыми ресурсами.

С авторской точки зрения, налоговые риски – это вероятность отклонения действительных условий налогообложения от планируемых, выраженная в ухудшении финансового положения субъекта предпринимательства, обусловленная не зависящими от контролирующих лиц событиями и изменениями в конъюнктуре. Данный подход базируется прежде всего на положении о том, что риск может возникнуть только в результате неопределенности при отсутствии всякого влияния субъекта. В данном случае неопределенность содержится в действующих нормах права, практике применения этих норм и их вероятном изменении в будущем. Такая же позиция содержится в работах многих других исследователей, в частности Д.И. Ряховского и Л.С. Кириной [3, с. 69-70], которые указывают на отсутствие должного описания проблемных вопросов и разъяснений в Налоговом кодексе. Ошибки же и неточности в планировании налоговых обязательств формируют вполне возможные для расчета потери. Относительно вероятности получения дополнительного дохода поясним следующее: практически значимым является прогнозирование именно финансовых потерь, поскольку таковые зависят, в частности, от текущих условий хозяйствования (режим налогообложения, вид деятельности, контрагенты, активы и прочее). Вероятность снижения налоговой нагрузки в результате изменений в нормах права и практике их применения зависит исключительно от внешних факторов, преимущественно от проводимой государством политики в отношении предпринимательства (поддержка малого и среднего предпринимательства, исключение движимого имущества из объектов налога на имущество организаций). Следовательно прогнозирование данного события практически невозможно, в отличие от рисков финансовых потерь.

Единого мнения об источнике налоговых рисков также в настоящий момент не сформировано. Так Н.Л. Калинин утверждает, что источником таковых является изменение в нормативно-правовом регулировании [4, с. 605-607]. Однако даже при отсутствии изменений в законодательстве указанные риски могут возникнуть, поскольку налоговым органом может быть сформирована новая практика применения действующих правовых актов. Таким образом, источником налоговых рисков является также правовая позиция исполнительного органа. Доказательством данного довода будет нижеприведенный анализ судебной практики.

Выделим классификацию налоговых рисков:

- 1) Риск доначисления суммы налога, штрафов и пени;
- 2) Повышенный налоговый контроль;
- 3) Риск ареста активов;
- 4) Риск привлечения к уголовной ответственности материально-ответственных лиц организации (главный бухгалтер, генеральный директор).

Первый тип рисков является наиболее популярным на практике, поскольку базовым нарушением налогового законодательства является недостоверное отражение фактов и событий хозяйственной деятельности организации. Прочие же типы рисков возникают параллельно с доначислением суммы налога, штрафа и пени. Заметим, что критичным является не столько сам факт выявления правонарушения и введения ряда санкций в виде штрафов и пени, сколько увеличение фиксированных издержек в будущих периодах, как фактор, снижающий рентабельность производства или оказания услуг. При планировании доходов и расходов организации не было возможности спрогнозировать достоверно условия в виде налоговой базы и ставки, объекта налогообложения, в то время как действительные налоговые обязательства содержат в себе увеличенную нагрузку в отличие от спрогнозированной.

В рамках исследования проведем анализ налоговых рисков в вопросе налога на имущество. Движимое имущество организаций перестало быть объектом налогообложения с 1 января 2019-го года, и организации в настоящий момент обязаны уплачивать налог только на недвижимое имущество. Вероятно, именно в связи с этим событием сформировалась практика, формирующая актуальность вопроса об определении имущества недвижимым как объекта налогообложения.

Анализ судебной практики

Согласно пункту 1 статьи 374 НК РФ² объектом налогообложения признается недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств, недвижимое имущество, территориально расположенное на территории РФ, находящееся в собственности или хозяйственном ведении хозяйствующего субъекта.

Определение же недвижимого имущества содержится в статье 130 ГК РФ³ – участки земли и недр, а также прочие объекты, физическое перемещение которых без существенного ущерба их назначению невозможно. Также к объектам недвижимости относятся воздушные и морские суда. Данное определение требует уточнений, поскольку в ряде частных случаев идентификация имущества как движимого или недвижимого по дефиниции, данной Гражданским кодексом,

² *Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 (ред. от 29.11.2021).*

³ *Гражданский кодекс Российской Федерации (ред. от 25.02.2022).*

представляется затруднительным. Данная позиция подтверждается доводом Н.Д. Рябовой, которая указывает, что целью данного определения является фиксация прав на имущество, а не разграничение двух видов имущества [5, с. 110]. Указанная неточность формирует налоговые риски. А именно: в ряде частных случаев велика вероятность расхождения оценки главного бухгалтера, генерального директора, технических экспертов организации и представлений налоговых органов. Следствием данного расхождения может стать пересчет действительных налоговых обязательств контролирующим органом, а в результате – доначисление значительных для хозяйствующего субъекта сумм налога, начисление пени и штрафа за неуплату налога на имущество организаций и умышленное занижение налоговой базы посредством предоставления недостоверных сведений в налоговый орган.

Обратимся к судебной практике, а именно к определению Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда (ВС) РФ от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663⁴. В сущности рассматриваемого случая лежит следующее: по факту налоговой проверки было принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения ООО «Минеральная вода «Ачалуки». Среди прочего обществу было доначислено 47 083 638,8 рублей суммы налога на имущество организаций в отношении линии по производству и розливу безалкогольных напитков и системы обратного осмоса. Данное решение было обусловлено выводом налогового органа об умышленном занижении налоговой базы в декларации на стоимость основных средств, отраженных в учете как оборудование к установке. Налогоплательщик подавал оспаривающие заявления в УФНС по Республике Ингушетия, Арбитражный суд республики и Арбитражный суд Северо-Кавказского округа, после отказа на трех инстанциях была подана кассационная жалоба в Верховный Суд РФ.

Верховный Суд, раскрыв содержание подпункта 8 пункта 4 статьи 374 и пункта 25 статьи 381 НК РФ, дал следующие пояснения: целеполагание законодателя по вопросу сокращения налогового бремени организаций за счет освобождения движимого имущества организаций, состоящего на учете после 01.01.2013, предполагало увеличение поступлений финансовых ресурсов в производство в виде инвестиций в технологическое оснащение производства без соответствующих потерь для бюджетов. Иными словами, вышеуказанные нормативно-правовые акты устанавливают льготу по налогу на имущество организаций, заключающуюся в возможности не уплачивать налог для плательщиков, совершивших инвестиции

в обновление основных средств, прежде всего оборудования.

Также Верховный Суд РФ поясняет – критерий прочной взаимосвязи объекта с землей и невозможности раздела вещи в натуре без повреждения или изменения ее назначения, указанный в статье 130 ГК РФ, не является достаточным в целях налогообложения в вопросе налога на имущество организаций. Указанный критерий не разграничивает инвестиции в обновление производственного оборудования и инвестиций в создание объектов недвижимости. При этом машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов основных средств Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)⁵. А основным классификатором в целях бухучета данных объектов выступает Общероссийский классификатор основных фондов (ОК 013-2014)⁶.

Аналогичное положение дел мы можем наблюдать и в деле №А05-879/2018. В определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241, где также указывается, что экспертиза по определению ряда объектов представляет собой расчет экономических издержек и оценивание экономической целесообразности мероприятий по демонтажу оборудования и его перемещению. Причем выявление указанной экономической нецелесообразности, посредством определения существенного изменения технических и потребительских характеристик не указывает на то, что оборудование относится к обслуживающему элементу здания. Иными словами, заключение экспертов и судебная экспертиза не представляют собой достаточное доказательство нарушения, поскольку указанные документы не являются материалом, опровергающим правомерность указанной идентификации данных объектов, а также их учета как отдельных инвентарных объектов. Верховный Суд также указывал на необходимость обращения к ОК 013-2014 в целях определения налогооблагаемой базы по факту формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации.

Таким образом, мы можем наблюдать явную неопределенность в нормативно-правовом регулировании рассматриваемого вопроса, а именно отсутствие как таковых уточнений по поводу определения имущества недвижимым Гражданским кодексом РФ. Вследствие этого в целях определения объекта налогообложения необходимо осуществлять сложную процедуру оценивания того

⁵ Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (утратил силу).

⁶ Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), введенный в действие с 1 июля 2017 г. приказом Росстандарта от 12 декабря 2014 г. № 2018-ст, и ранее действовавший Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94, утвержденный постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359.

⁴ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663 по делу № А18-1531/2019.

или иного объекта в соответствии с ПБУ 6/01 ранее, а в настоящий момент Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020⁷ «Основные средства», а также использовать в качестве оценочной базы ОК 013-2014. Немаловажную роль, как отражено в судебной практике, играет и представление судебных и налоговых органов о целеполагании законодателя при изменении нормативно-правовой базы. Данная сложность и формирует налоговые риски для организаций.

Далее обратим внимание на Письмо ФНС России от 15.11.2021 №БС-4-21/15939⁸, где отражена следующая позиция по исследуемому вопросу на базе судебной практики: критерий Гражданского кодекса не имеет определяющего значения при применении освобождения движимого имущества организаций от налогообложения. В документе указано, что цель законодателя освобождения организаций от налогообложения движимого имущества заключается в стимулировании инвестиций в обновление основных средств. В контексте указанного целеполагания Верховный Суд РФ и толкует положения подпункта 8 пункта 4 статьи 374, пункта 25 статьи 381 НК РФ.

Также отметим, что Минфин определяет ОК 013-2014 как основу классификации объектов основных средств в бухгалтерском учете. Согласно данным классификатора, оборудование относится к отдельной группе основных средств, кроме случаев, в которых объекты представляют собой неотъемлемую часть здания.

Иными словами, в целях определения объекта налогообложения организациям следует руководствоваться не понятиями движимого и недвижимого имущества, указанными в Гражданском кодексе, а классификацией объектов на здания и сооружения и на машины и оборудование. Данное уточнение действительно сокращает ряд налоговых споров, тем не менее прецедентность налоговых рисков остается актуальной. Подобный вывод в результате анализа судебной практики были сделаны Н.Д. Рябовой: нормы ГК не указывают, что к объектам недвижимости относится технологическое оборудование, смонтированное на фундаменте, что идет вразрез с позицией налогового органа в вопросе расчета налога на имущество организаций [5, с. 110].

На базе представленного анализа судебной практики по налоговым рискам, связанным с налогом на имущество организаций, можно сделать вывод об источнике налоговых споров – налоговый орган, преследуя цель пополнения бюджета в условиях исключения из объектов налога на имущество организаций движимого имущества,

стал практиковать определение некоторых объектов как недвижимое имущество. Данный довод, помимо содержания указанной практики, доказывается, в частности, тем, что подобные прецеденты стали появляться именно после исключения из объектов налога на имущество организаций движимого имущества. Принципиально значимым положением данного довода как с теоретической, так и с практической точки зрения является то, что налоговый орган в исполнение цели пополнения бюджета, а также для повышения показателей эффективности конкретных инспекций пользуется правовой неточностью в отдельных нормативных актах. Также заметим, что последующие разъяснения и рекомендации по существу сложившейся практики, изложенные в письмах ФНС, только теоретически не являются нормативным актом. Фактически же данные письма дополнительно утверждают обоснованность и законность действий конкретных инспекций по формированию новой практики применения нормативных актов, не претерпевших какие-либо изменения.

Ввиду вышесказанного настоящее действующее законодательство, регулирующее определение объекта и базы налога на имущество организаций, определение недвижимого имущества, требует уточнений и внесения изменений. Возникла необходимость корректировки правоприменения статьи 130 Гражданского кодекса РФ, поскольку в судебной практике Верховным Судом неоднократно указывается невозможность дифференциации некоторых объектов по критерию, указанному в классификаторе данного закона.

Расхождение в практике применения согласно обобщенным данным в Письме ФНС

Одним из наиболее значимых документов работы представляется письмо ФНС России от 04.02.2022 № БС-4-21/1302⁹, где приведено обобщение судебной практики за 2021-й год. Прежде всего обратим внимание на то, что данное письмо обращено непосредственно к сотрудникам налоговых органов и является рекомендуемым к изучению. Отметим расхождение в правоприменении на базе данных Письма ФНС. В данном письме помимо прочих присутствует обзор налогового спора в отношении определения объекта недвижимости. Так, несмотря на упомянутую судебную практику, определением Верховного Суда Российской Федерации от 23.03.2021 № 307-ЭС21-1843 было установлено в отношении плавучих палубных кранов, установленных на самоподъемной плавучей буровой установке, что оборудование не обладает признаками движимого имущества.

⁹ Письмо ФНС России от 04.02.2022 №БС-4-21/1302 «Об определяющих правовых позициях Верховного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения имущества (за 2021 г.)».

⁷ Федеральные стандарты бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

⁸ Письмо ФНС России от 15.11.2021 № БС-4-21/15939 «О критериях разграничения движимого и недвижимого имущества в целях применения главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации».

Следовательно, указанные машины не подлежат учету как отдельные движимые объекты основных средств, поскольку числятся в составе единого инвентарного объекта, на что не распространяется налоговая льгота. Иными словами, в данном случае Верховный Суд дал отсылку именно на статью 130 ГК РФ. В целом же стоит обратить внимание на сам факт того, что плавучие палубные краны определены как объекты недвижимости, в то время как распределительно-трансформаторная подстанция (энергоустановка) определением Верховного Суда Российской Федерации от 26.03.2021 № 308-ЭС20-23222 была отнесена к категории движимого имущества. В таком случае правовой тезис «недвижимое имущество» приобретает практически риторический характер. Иными словами, нормативно-правовое определение недвижимого имущества сильно рознится от логического и даже технического определений, если в качестве базы формирования такого представления брать именно актуальную судебную практику по налоговым спорам на предмет определения налоговой базы по налогу на имущество организаций. В частности, указанные положения доказывают ранее приведенный довод о том, что практика применения нормативных актов, формируемая отдельными инспекциями налоговой службы, основана преимущественно на интересе пополнения бюджета и повышения показателей эффективности этих инспекций. Разъяснения и рекомендации, содержащиеся в письмах ФНС, призваны добавить новый смысл в действующее законодательство, чтобы обосновать действия конкретных инспекций. Однако нормотворчество исполнительного органа посредством рекомендаций и разъяснений требует отдельного исследования.

Стоит особо отметить, что целеполагание освобождения от налогообложения движимого имущества заключалось в стимулировании организаций к инвестициям в обновление оборудования или, иными словами, инвестиции в оптимизацию и расширение производства согласно письму Министерства финансов от 21 мая 2021 г. №БС-4-21/7027. Тем не менее, приведенная судебная практика свидетельствует о факте гиперболизированного контроля налоговым органом в преследовании фискального интереса. Что существенно нивелирует эффективность стимулирующих мер государства в рамках налоговой перенастройки, подробно описанной Н.И. Малис [6, с. 12].

Оптимизация и изменения в действующем законодательстве

В рамках вопроса оптимизации налоговых рисков, связанных с налогом на имущество организаций, стоит отметить, что обе стороны налоговых правоотношений (государство и субъекты

предпринимательства) заинтересованы в данном процессе. Хозяйствующие субъекты преследуют цель минимизации рисков финансовых потерь. Менее очевидный интерес государства заключается в увеличении поступлений в бюджет в долгосрочной перспективе: сокращение налоговой нагрузки или, как в исследуемом случае, отсутствие гиперболизированного контроля позволяют организациям сформировать больше финансовых ресурсов, которые впоследствии будут использованы как капитал для инвестиций. Увеличение объемов инвестиций напрямую увеличивает совокупный доход хозяйствующих субъектов. Поскольку основными налогами организаций являются налоги на прибыль и на добавленную стоимость, то в долгосрочной перспективе при развитии внутреннего производства вполне закономерно ожидать увеличение поступлений в бюджет. Таким образом, при должном подходе, ориентированном на долгосрочный положительный результат, обе стороны налоговых правоотношений заинтересованы в снижении налоговых рисков. При анализе данной позиции стоит учесть довод, сформулированный в работе Д.И. Ряховского и Л.С. Кириной, – верный вектор государственной политики на уменьшение количества проводимых проверок нивелируется новыми инструментами взаимодействия с налогоплательщиками [3, с. 69-70].

С точки зрения субъектов предпринимательства представляется затруднительным существенно сократить риски, связанные с определением объекта налога на имущество организаций. Сложность заключается в отсутствии единого подхода к определению недвижимого имущества, как исполнительного органа, так и судебного: некоторые доводы налогоплательщика, доказывающие правомерность учета объекта как движимого имущества, могут быть сочтены недостаточными в зависимости от представлений указанных органов власти. Тем не менее, выделим ряд мероприятий, необходимых для оптимизации налоговых рисков.

В первую очередь отметим, что проявлять должную осмотрительность в отношении учета объектов основных средств рекомендуется еще на стадии приобретения оборудования. В вышеупомянутом деле с ООО «Минеральная вода «Ачалуки» Верховный Суд, в частности, отметил такой фактор, как описание характеристики оборудования в договорах купли-продажи и первичной документации. В данных документах оборудование должно быть охарактеризовано как различное, представляющее собой самостоятельную единицу. Тогда данное оборудование должно быть принято в учете в качестве отдельных инвентарных объектов согласно правилам ведения бухгалтерского учета. Таким образом, второй принципиально важной мерой является достоверное отражение фактов хозяйственной

деятельности в бухгалтерском учете, а именно: отражение объектов движимого имущества как отдельных инвентарных объектов, формирующей отдельную группу основных средств. Также важно проводить соотнесение приобретаемого оборудования, его характеристики с положениями ОК 013-2014. В случае если организация уже обладает спорным имуществом, то необходимо провести перенесение по группам основных средств с соблюдением правил бухгалтерского учета, запросить у поставщика документацию, содержащую необходимую характеристику объекта.

Для организаций, основным видом деятельности которых является производство, требующее сложно оснащенного оборудования, которое так или иначе технически связано с землей или объектом недвижимого имущества, рекомендуется периодическое проведение аудита и экспертной оценки. На важность проведения налогового мониторинга, в частности аудита, указывают и другие авторы. К примеру, такие исследователи, как М.Г. Мкртчян и М.В. Типалина утверждают, что налоговый мониторинг основывается на риск-ориентированном подходе, что позволяет заблаговременно выявить спорные аспекты ведения хозяйственной деятельности [7, с. 100]. Проведение периодического аудита, где особое внимание уделяется объектам основных средств, позволит выявить факты нарушения ведения бухгалтерского учета (учет оборудования в самостоятельной группе основных средств, их амортизация), формирующие риски по существу исследуемого налога. Актуальна также и предварительная и периодическая оценка экспертов, содержащая идентификацию спорного объекта, технические характеристики и описание потребительских свойств, и вероятность их изменения при перемещении. Указанная мера позволит своевременно (в процессе приобретения объекта, либо уже при наличии – до налоговой проверки) идентифицировать спорный объект, определить его классификацию согласно ОК 013-2014. В частности, экспертная оценка определит такой метод установки оборудования, при котором не будет возникать спорного состояния взаимосвязи с землей и объектом недвижимого имущества. Данные мероприятия направлены на выявление спорных объектов, нивелирование рисков, связанных с ведением бухгалтерского учета, и призваны разрешить ряд неопределенностей для налогоплательщика. Указанные действия налогоплательщика являются важным этапом в процессе прогнозирования рисков, поскольку, как можно было отметить, спорные объекты представляют собой, как правило, сложную систему оборудования, такие как линии по производству и розливу безалкогольных напитков, специфические машины наподобие плавучих кранов.

Тем не менее, как показывает судебная практика, действующая норма гражданского права не может однозначно являться определяющей дефиницию недвижимости в целях налогообложения. В частности, экспертная оценка по определению Верховного Суда может не являться значимой в исследуемом вопросе; формирование самостоятельной группы основных средств может быть признано налоговым органом безосновательным. Так или иначе приведенные меры существенно снизят вероятность наступления негативных последствий «налогового правонарушения».

Тогда в качестве разработанного метода сокращения налоговых рисков организаций с позиции государства представляется эффективной правка, заключающаяся в обязательной регистрации всех объектов недвижимого имущества в ЕГРН, а также в определении в качестве налоговой базы кадастровой стоимости объекта. Целесообразным же представляется формирование классификатора объектов, обязательных к регистрации в ЕГРН и к оценке их кадастровой стоимости. Кадастровая стоимость объекта недвижимости согласно статье 3 ФЗ от 03.07.2016 № 237¹⁰ – это полученный на определенную дату результат оценки объекта недвижимости, рассчитанный на основе ценообразующих факторов. Также отметим, что кадастровая стоимость устанавливается, в частности, для целей налогообложения. Иными словами, факт наличия у объекта кадастровой стоимости напрямую свидетельствует о том, что оцененный объект относится к объектам недвижимого имущества. Особое значение несет совершенствование регулирования налогового контроля, базовой задачей которого является уменьшение прецедентов снижения экономической активности субъекта в результате контрольных мероприятий, проведенных налоговым органом. Аналогичная позиция отражена в исследовании Д.И. Ряховского и В.И. Крицкого [8, с. 42-44].

Принципиальной частью авторской модерации является обязательное присвоение кадастровой стоимости любому объекту недвижимости. Как было отмечено Д.И. Лобановой, – создание кадастра объектов недвижимости, в частности, преследует цель совершенствования системы налогообложения недвижимого имущества [9, с. 150]. Преимущество данной правки заключается в ряде положений. Первое преимущество заключается в том, что кадастровая стоимость в соответствии с текущим законодательством, используется в том числе для целей налогообложения. А значит при модерации нормативно-правового регулирования на заданную тему не будет изменений принципиальных положений действующего законодательства. Второе преимущество содержит следующее: отсутствие расхождения

¹⁰ Федеральный закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О государственной кадастровой оценке».

правового определения и технического определения недвижимого имущества, что связано с закрепленными в методических указаниях о государственной кадастровой оценке положениями. Данные два преимущества предлагаемых изменений формируют потенциально положительную тенденцию по сокращению налоговых споров и сокращения налоговых рисков организаций, поскольку при не столь значительных изменениях будет введен принципиально единый метод определения налоговой базы налога на имущество организаций. Причем информация о налоговой базе будет в таком случае находиться в доступности и для налогоплательщика, что снижает затраты на экономическое прогнозирование и планирование финансового результата деятельности фирмы, а также добавляет ясность в текущее законодательство.

Далее стоит обратить внимание на базовый аспект, а именно на определение кадастровой стоимости. Вопрос системы оценки стоимости объектов недвижимости в целях налогообложения является краеугольным, на что также обращает внимание в своих трудах Д.А. Смирнов: для определения налоговой базы нужна специальная система расчета, отражающая действительную стоимость объекта, что должно учитываться при расчете кадастровой стоимости [10, с. 44]. В рамках исследования одним из принципиальных положений является переложение ответственности за понесенные расходы на бюджетное учреждение, контролирующее процесс оценки кадастровой стоимости. Переложение ответственности предполагает переложение обязательства к уплате доначисленной суммы налога на субъект, некорректно проводивший оценку имущества, что повлекло соответствующие изменения в разделе постоянных расходов организации.

Стоит особо отметить четвертое преимущество данных правок, а именно удовлетворение таковых настоящим целям введения льгот на налог на имущество организаций в виде фактической отмены налога на движимое имущество. Задача данной льготы, как было указано выше, заключается в стимулировании организаций к инвестициям в оптимизации процессов производства и его расширении. Цель же предложенных правок заключается в снижении налоговых рисков в области нестандартных объектов имущества организаций, что потенциально ведет к увеличению инвестиционной привлекательности ряда секторов экономики и увеличению количества инвестиций.

Заключение

Теоретически значимым результатом проведенного исследования стало определение налоговых рисков – вероятность отклонения действительных условий налогообложения от планируемых,

выраженная в ухудшении финансового положения субъекта предпринимательства, обусловленная не зависящими от контролирующих лиц событиями и изменениями в конъюнктуре.

Так или иначе, вопрос налоговых споров по налогу на имущество организаций берет свое начало по большей части из изменения действующего законодательства и правовой позиции исполнительного органа, обусловленной фискальными интересами государства. Данная позиция есть фактор, определяющий организацию деятельности налоговых органов, в частности формирование практики применения тех или иных норм налогового законодательства. Таким образом, был выделен источник налоговых рисков – изменение действующих норм права, а также правовая позиция налогового органа.

Результатом исследования, содержащим практическую значимость, стало выявление мероприятий, способствующих снижению налоговых рисков организации: проведение преждевременной экспертной оценки объектов основных средств, периодическое проведение аудита, своевременное проявление осмотрительности в процессе приобретения спорных объектов. Также в результате проведенного анализа было установлено, что конъюнктура требует существенных изменений действующих положений нормативно-правового регулирования. Иными словами, помимо указанного, вторым практически значимым результатом исследования стало выявление необходимости определения базы по налогу на имущество только по кадастровой стоимости, полная реализация упразднения налога на движимое имущество, формирование обособленного классификатора объектов недвижимого имущества. Таким образом, была достигнута цель исследования, а именно формирование комплекса приемов по оптимизации налоговых рисков хозяйствующими субъектами и предложений по внесению изменений в текущее нормативно-правовое регулирование.

Предложенные в работе меры актуальны, прежде всего, для развития предпринимательства в РФ. Настоящая конъюнктура рынка требует проведения лояльной политики в отношении бизнес-среды. Реализованные меры по формированию специальных режимов, расширению налоговых льгот оказались эффективными. Однако практика показывает, что эффективность данных мер может быть нивелирована применением новых методов контроля над исполнением законодательства налоговыми органами, изменением трактования тех или иных нормативных актов в рамках налогового контроля. Данная тенденция не позволяет осуществлять полноценное планирование и прогнозирование в рамках микроэкономики хозяйствующих субъектов.





Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Библиографический список

1. Заика В.С. Налоговые риски: понятие, идентификация и методика оценки // Дискуссия. – 2010. – №8. – С. 8-11.
2. Цыркунова Т.А., Мигунова М.И. Налоговые риски: сущность и классификация // Финансы и кредит. – 2005. – №33(201). – С. 48-52.
3. Ряховский Д.И. Кирина Л.С. Легендирование как новый способ построения взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе разрешения налоговых споров // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2017. – №1. – С. 68-78.
4. Калинин Н. Л. Управление внешними налоговыми рисками в публичных акционерных обществах // Московский экономический журнал. – 2021. – №8. – С. 604-607.
5. Рябова Н.Д. Движимое имущество: проблема определения объекта налогообложения // Имущественные отношения в РФ. – 2020. – №2(221). – С. 109-113.
6. Малис Н.И. Перенастройка налоговой системы: возможные риски // Налоги и финансы. – 2018. – №3(39). – С. 7-13.
7. Мкртчян М.Г., Типалина М.В. Проверка контрагентов как инструмент управления налоговыми рисками организации // Вестник университета. – 2018. – №3. – С. 98-103.
8. Ряховский Д.И. Крицкий В. И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – №1. – С. 41-48.
9. Лобанова Е.И. Налоговый фактор при оценке недвижимости // Интерэкспо Гео-Сибирь. – 2006. – Том 2. – №2. – С. 143-150.
10. Смирнов Д.А. Налог на недвижимость: перспективы и последствия введения в России // Вестник Тамбовского университета. Серия: гуманитарные науки. – 2012. – №9(113). – С. 41-48.

Для цитирования

Фролов И.М. Оптимизация налоговых рисков в вопросе налога на имущество организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 6. – С.40-48.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Zaika V.S. Nalogovye riski: ponyatie, identifikatsiya i metodika otsenki [Tax Risks: Concept, Identification and Assessment Methodology]. *Diskussiya*, 2010, no. 8, pp. 8-11 (in Russ.).
2. Tsyrukunova T.A., Migunova M.I. Nalogovye riski: sushchnost' i klassifikatsiya [Tax Risks: Essence and Classification]. *Finansy i kredit*, 2005, no. 33(201), pp. 48-52 (in Russ.).
3. Ryahovskiy D.I. Kirina L.S. Legendirovanie kak novyy sposob postroyeniya vzaimootnosheniy nalogoplatel'shchikov s nalogovymi organami v protsesse razresheniya nalogovykh sporov [Legendirovanie as a New Way to Build Relations Between Taxpayers and Tax Authorities in Resolving Tax Disputes]. *ETAP: ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika*, 2017, no. 1, pp. 68-78 (in Russ.).
4. Kalinenko N. L. Upravlenie vneshnimi nalogovymi riskami v publichnykh aktsionernykh obshchestvakh [Management of External Tax Risks in Public Joint-Stock Companies]. *Moskovskiy ekonomicheskiy zhurnal*, 2021, no. 8, pp. 604-607 (in Russ.).
5. Ryabova N.D. Dvizhimoe imushchestvo: problema opredeleniya ob'ekta nalogooblozheniya [Mobile Property: Problem of Determining the Object of Taxation]. *Imushchestvennye otnosheniya v RF*, 2020, no. 2(221), pp. 109-113 (in Russ.).
6. Malis N.I. Perenastrojka nalogovoy sistemy: vozmozhnyye riski [Change of Tax System: Possible Risks]. *Nalogi i finansy*, 2018, no. 3(39), pp. 7-13 (in Russ.).
7. Mkrтчyan M.G., Tipalina M.V. Proverka kontragentov kak instrument upravleniya nalogovymi riskami organizatsii [Inspection of Contractors as an Instrument for the Management of Tax Risks of the Organization]. *Vestnik universiteta*, 2018, no. 3, pp. 98-103 (in Russ.).
8. Ryahovskiy D.I. Kritskiy V. I. Sovershenstvovanie normativnogo regulirovaniya instrumentov nalogovogo kontrolya [Improving the Regulatory Tax Control Tools]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 1, pp. 41-48 (in Russ.).
9. Lobanova E.I. Nalogovyy faktor pri otsenke nedvizhimosti [Tax Factor in Real Estate Valuation]. *Interekspo Geo-Sibir'*, 2006, Vol. 2, no. 2, pp. 143-150 (in Russ.).
10. Smirnov D.A. Nalog na nedvizhimost': perspektivy i posledstviya vvedeniya v Rossii [Real Estate Tax: Prospects and Implications of Introduction in Russia]. *Vestnik Tambovskogo universiteta. Seriya: gumanitarnye nauki*, 2012, no. 9(113), pp. 41-48 (in Russ.).

For citation

Frolov I. M. Optimizatsiya nalogovykh riskov v voprose naloga na imushchestvo organizatsiy [Tax Risks Optimization in the Issue of Corporate Property Tax]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 6, pp. 40-48 (in Russ.).

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, директор Института экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Российская Федерация, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы» Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики, конференциар университета, доцент кафедры «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, доктор экономики, конференциар университета, декан факультета бухгалтерского учета Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Российская Федерация, Казань

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Российская Федерация, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Российская Федерация, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, профессор Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономике и стратегическому развитию Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Российская Федерация, Москва

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор департамента учета, анализа, аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры экономики и управления Северного государственного медицинского университета, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального научного исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Российская Федерация, Архангельск

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

ТЕМРИН Сергей Борисович, доктор экономики, директор аудиторской компании Консерт, главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры информационного обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Российская Федерация, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, магистр экономики, председатель государственной экзаменационной комиссии Молдавской экономической академии и Международного независимого университета Молдовы, директор экзаменационного центра ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) в Молдове, представитель экзаменационной сети CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) в Молдове, Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila I. KHORUZHIIY, Doctor of Economics, Director of the Institute of Economics and Management in Agribusiness of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry I. RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, Associate Professor, the First Vice-Rector, Professor of the Crisis Management and Finance Department of the Institute of economy and anti-crisis management, Professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolan A. ALBOROV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Finance and Audit Department of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk

Igor M. BALAN, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Finance, Banks and Accounting Department of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Lilija G. GRIGOROI, Phd in Economics, Associate Professor, Dean of the Accounting Faculty of Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Vitaly B. IVASHKEVICH, Doctor of Economics, Professor of the Management Accounting and Controlling Department of Kazan Federal University, Russian Federation, Kazan

Valery V. KOVALEV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Statistics, Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University, Russian Federation, Saint-Petersburg

Nikolay T. LABYNTSEV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russian Federation, Rostov-on-Don

Efim A. MIZIKOVSKY, Doctor of Economics, Professor of the Institute of Economics and Entrepreneurship of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod

Svetlana V. PANKOVA, Doctor of Economics, Professor, Vice-rector for Economics and Strategic Development of Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg

Tatyana M. ROGULENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Audit and Taxation Department of State University of Management, Russian Federation, Moscow

Olga V. ROZHNOVA, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

Vladimir A. SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher at the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, Russian Federation, Arkhangelsk

Viatcheslav Ya. SOKOLOV, Doctor of Economics, Professor of the Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University of Economics, Russian Federation, Saint-Petersburg

Sergey B. TEMRIN, PhD in Economics, Director of the Audit Company Concept, Editor-in-Chief of Journal "Buhgalterskie i nalogovye konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

Alexandr A. SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Information Support and Accounting Department of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russian Federation, Novosibirsk

Marina F. SHELARU, Master of Economics, Chairman of the State Examination Commission of the Academy of Economic Studies of Moldova and Free International University of Moldova, Director of the ACCA Examination Centre (Association of Chartered Certified Accountants) in Moldova, Representative of the CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) in Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

25
лет

Развиваем
бухгалтерскую
профессию

ИПБ России

АТТЕСТАТ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЕРА (ВНУТРЕННЕГО АУДИТОРА) ПОДТВЕРЖДАЕТ, ЧТО ЕГО ОБЛАДАТЕЛЬ

- знает, как организовать эффективную систему внутреннего контроля на предприятии
- ориентируется в вопросах правового регулирования внутреннего контроля и внутреннего аудита
- умеет осуществлять проверки и оформлять их результаты в соответствии с установленными требованиями
- разделяет высокие моральные принципы и соблюдает нормы профессиональной этики

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- быть уверенным в завтрашнем дне
- иметь интересную и перспективную работу
- получать достойную зарплату
- полностью реализовать себя в профессии



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
t.me/ipbrussia