



Бухгалтерский учет, статистика

Научная статья

УДК 330

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2023.3/11389>

JEL: H20; H26

Применение учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения налоговой составляющей экономической безопасности организации

О. М. Купрюшина^{1✉}, Т. А. Пожидаева², А. А. Романов³

^{1,2,3} Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1,
394018, Воронеж, Российская Федерация

Предмет. Налоговая безопасность как одна из ключевых функциональных составляющих системы экономической безопасности организации и объект учета и экономического анализа.

Цели. Авторское исследование ключевых аспектов налоговой составляющей экономической безопасности организации, сущности налоговых рисков, имеющих существенное практическое значение для нейтрализации угроз экономической безопасности организации, разработка предложений по повышению эффективности управления налоговыми рисками.

Методология. В процессе достижения поставленных целей использовались такие методы научного познания, как анализ, синтез, аналогия, моделирование, классификация, сравнение, логический подход и др.

Результаты. На основе обобщения представлений о налоговой составляющей экономической безопасности организации и налоговых рисках дана развернутая характеристика основных инструментов защиты от потенциальных угроз налоговой безопасности; раскрыто содержание налогового анализа; предложены формы и порядок составления карты экспресс-оценки налоговых рисков (включающей перечень индикаторов и комплекс мероприятий по нейтрализации налоговых угроз экономической безопасности организации в зависимости от уровня налоговой безопасности) и реестра налоговых требований (для оперативного реагирования на них, что позволит нивелировать налоговые риски, связанные с несвоевременным представлением пояснений в налоговые органы).

Выводы. Обоснованы значимость учетно-аналитического инструментария для обеспечения налоговой безопасности организации в современных условиях нестабильности экономической среды, необходимость систематического анализа и оценки налоговых рисков для принятия мер по их минимизации и нейтрализации угроз налоговой безопасности экономического субъекта.

Ключевые слова: налоговая безопасность, налоговый риск, идентификация угроз, налоговый учет, налоговый анализ.

Для цитирования: Купрюшина, О. М., Пожидаева, Т. А., Романов, А. А. (2023). Применение учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения налоговой составляющей экономической безопасности организации. *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление.* (3), 86–100. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2023.3/11389>

Введение

В современных условиях турбулентности рыночной экономики осуществление финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта подвержено определенным внешним и внутренним угрозам. Возникновение внешних угроз обусловлено неопределенностью глобальной и региональной экономической среды, в то время как характер внутренних угроз нормальному функционированию организации зависит от специфики осуществляемой деятельности. Так или иначе, эти угрозы способны снизить уровень экономической безопасности организации, что негативно скажется на эффективности хозяйственной деятельности.

В последние годы как научное сообщество, так и специалисты-практики уделяют все больше внимания проблеме обеспечения экономической безопасности организаций, в частности Г. А. Александров и др. (Александров и др., 2023), И. В. Вякина (Вякина, 2020), С. Б. Зайнуллин и О. А. Зайнуллина (Зайнуллин & Зайнуллина, 2020), Е. Н. Стрижакова и Д. В. Стрижаков (Стрижакова & Стрижаков, 2021), Т. Г. Шешукова и А. А. Харина (Шешукова & Харина, 2023) и др. В большей степени это обусловлено возникновением периодов дестабилизации как политической, так и экономической сфер жизни общества по всему миру. В частности, в Российской Федерации ключевыми вехами развития системы обеспечения экономической безопасности как государства в целом, так и отдельных экономических субъектов стали карантинные ограничения, обусловленные пандемией коронавирусной инфекции COVID-19, а также проведение специальной военной операции, повлекшей за собой серьезное санкционное давление со стороны мирового сообщества. Все это ставит перед организациями реальную проблему создания такой системы обеспечения экономической безопасности, которая позволила бы стабильно функционировать и развиваться в условиях, способных оказать деструктивное влияние на финансово-хозяйственную деятельность.

К одним из наиболее опасных для уровня экономической безопасности организации угроз можно отнести угрозы фискального характера, игнорирование которых принесет существенные материальные потери в виде штрафов и доначислений со стороны налого-

вых органов. Это в свою очередь за достаточно короткий промежуток времени способно нарушить финансовую устойчивость экономического субъекта.

Однако прежде чем идентифицировать риски, необходимо четко осознавать сущность налоговой составляющей экономической безопасности, так как от этого будет зависеть результативность и эффективность принятых мероприятий по их нивелированию. Именно этим и обусловлена актуальность исследования, так как особенно важно отслеживать существующие налоговые риски и прогнозировать потенциальные с целью их минимизации путем разработки комплекса мер по предотвращению и нейтрализации угроз налоговой безопасности.

Значимость и специфика современных проблем определения сущности налоговой составляющей экономической безопасности раскрыта в работах Б. В. Воронцова (Воронцов, 2008), И. А. Кривцова (Кривцов, 2012), О. А. Мироновой (Миронова, 2019), И. Ю. Тимофеевой (Тимофеева, 2010), О. М. Купрюшиной и Н. Ф. Щербаковой (Купрюшина & Щербакова, 2021). Ряд ключевых смысловых вопросов, связанных со спецификой налоговой безопасности как функциональной составляющей экономической безопасности организации, отражен также в зарубежных исследованиях, а именно в трудах К. Stephen (Stephen, 2023), J. Hacker и др. (Hacker et al., 2014), Y. Babenko (Babenko et al., 2023), A. Milosevic (Milošević, 2022), S. Deng, J. Xu, Y. Han (Deng et al., 2023), M. Eyal-Cohen (Eyal-Cohen, 2023), H. Altamimi и др. (Altamimi et al., 2023). Помимо непосредственно определения сущности налоговой безопасности интерес также представляют способы ее экономического анализа и оценки, а также создания системы по ее обеспечению. Эта проблема освещена в работах Л. И. Гончаренко и др. (Гончаренко и др., 2022), А. П. Киреенко (Киреенко, 2010), В. Г. Панскова (Пансков, 2013), М. Р. Пинской (Пинская, 2018), а также Е. В. Чипуренко (Чипуренко, 2021).

Однако, на наш взгляд, глубокой проработки требует создание гибкого инструментария быстрого реагирования на возникающие налоговые риски, их оценка и создание мероприятий по нейтрализации угроз экономической безопасности организации.

Таким образом, цель настоящего исследования состоит в выявлении ключевых аспектов налоговой составляющей экономической безопасности организации, определении основных направлений анализа и оценки налоговых рисков, направленных на выявление мер по нейтрализации угроз экономической безопасности организации. Выделенные направления оценки налоговой безопасности будут способствовать повышению эффективности системы обеспечения экономической безопасности организации.

Материалы и методы исследования

Для получения результатов исследования преимущественно использовался анализ существующих подходов в области бухгалтерского учета, анализа и аудита к раскрытию существенных характеристик налоговой безопасности в целом, а также к термину «налоговый риск».

Исходными данными для проведения исследования стали работы научного сообщества в области оптимизации налогообложения организации, а также данные официального сайта Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Систематизация авторских подходов с учетом изменений нормативно-правовой базы в сфере налогообложения позволили разработать механизмы, направленные на

комплексный и в то же время ситуационный подход к нейтрализации возникающих угроз фискального характера.

В настоящее время единой трактовки понятия «налоговая безопасность» не существует, поскольку данный вопрос широко освещен в трудах отечественных ученых-экономистов. Нами были обобщены существующие подходы к определению «налоговая безопасность организации» по ряду направлений, представленных в табл. 1.

Анализ рассмотренных выше определений позволяет нам обобщить имеющиеся подходы следующим образом: налоговая безопасность экономического субъекта представляет собой состояние защищенности организации как налогоплательщика или налогового агента от финансовых и иных потерь налогового характера, достижение которого возможно посредством реализации механизмов налоговой оптимизации, не влекущих возникновение угроз нормальному функционированию организации.

Наряду с понятием налоговой безопасности организации существует термин «налоговый риск». Несмотря на то, что понятие «налоговый риск» широко используется на практике государственными органами, являющимися непосредственными участниками процесса

Т а б л и ц а 1

Определения налоговой безопасности организации, сформулированные различными учеными-экономистами

Подход	Определение налоговой безопасности организации, основные представители
Минимизация налоговых рисков	Налоговая безопасность экономического субъекта – обеспеченное минимизацией налоговых рисков экономическое состояние организации-налогоплательщика, при котором с ее стороны полностью и своевременно осуществляются налоговые платежи, а со стороны контрольных органов обеспечивается предусмотренная законом защита организации-налогоплательщика (Б. Д. Воронцов, А. П. Кириенко и др.)
Налоговая оптимизация	Налоговая безопасность экономического субъекта – осуществление налоговой оптимизации, при которой обеспечивается нормальное функционирование налогоплательщика и возможность сохранить признаки полноценного экономического субъекта в условиях меняющейся налоговой среды, с эффективными механизмами управления налоговыми рисками (И. А. Кривцов и др.)
Способность своевременно и в полном объеме исполнять обязанности налогоплательщика	Налоговая безопасность экономического субъекта – совокупность условий и факторов, которые обеспечивают устойчивое развитие организации во всех сферах ее деятельности и способность своевременно и в полном объеме исполнять обязанности налогоплательщика и уплачивать в бюджет установленные действующими нормативными правовыми актами налоги и сборы без ухудшения финансового состояния под влиянием усиления налоговой нагрузки (О. А. Миронова и др.)
Состояние налоговой системы государства, устойчивое от различного рода угроз	Налоговая безопасность экономического субъекта – состояние налоговой системы, при котором обеспечивается гарантированная защита налоговых интересов организации от внутренних и внешних угроз (И. Ю. Тимофеева, М. Р. Пинская и др.)

налогообложения (например, в Приказе ФНС России № ММ-3-06/333@ от 30 мая 2007 г.), специалистами в сфере налогового управления, однако на законодательном уровне термин «налоговый риск» не закреплен. В то же время различные ученые-экономисты предлагают свои трактовки (наиболее распространенные приведены в табл. 2).

На основе рассмотренных выше определений понятия «налоговый риск» под налоговым риском, на наш взгляд, следует понимать вероятность ухудшения экономической безопасности организации, выражающуюся в материальных отрицательных последствиях в виде штрафных санкций за налоговые право-

нарушения, и нематериальных, не связанных с прямыми финансовыми потерями (например, вероятность проведения выездных налоговых проверок контрольными органами, которая несет дополнительную нагрузку на персонал в виде подготовки отчетности).

Для оценки налоговых рисков экономический субъект используют 12 общедоступных критериев, отраженных в приказе Федеральной налоговой службы (ФНС) России № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30 мая 2007 г. (Пинская, 2018). Поясним более подробно каждый из них, исходя из их влияния на налоговый риск (табл. 3).

Т а б л и ц а 2

Подходы к определению термина «налоговый риск»

Автор	Определение налогового риска организации	Комментарий
Л. И. Гончаренко	Налоговый риск – возможность наступления материальных и иных последствий для организации-налогоплательщика, связанная с действием или бездействием субъектов налоговых правоотношений	Автор, на наш взгляд, существенно сузил определение, поскольку включил только действия субъектов налоговых правоотношений и не учитывает текущее финансовое положение организации
А. П. Киреенко	Налоговый риск – негативные последствия налогообложения организации, требующие от налогоплательщика реакции на действия налоговых органов по охране права, которая включает в себя реализацию превентивных мер, направленных на обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков	Автор отражает только юридические последствия, не подразумевая деловую репутацию организации
Т. С. Козенова	Налоговый риск – потенциальные убытки для организации, возникающие в связи с изменением действующего законодательства (например, закреплением новых режимов налогообложения, изменением процентных ставок налогов, изменением условий предоставления налоговых льгот или их отмена)	Учитывается только роль внешних фактов
В. Г. Пансков	Налоговый риск – один из видов финансовых рисков экономического субъекта, который характеризует возможность возникновения связанных с процессом налогообложения потерь в виде возможного ухудшения его финансового положения, роста издержек налогообложения, а также потери деловой репутации	Наиболее емкое определение, на наш взгляд, однако не учитывает воздействие на экономическую безопасность организации
М. Р. Пинская	Налоговый риск – угроза дополнительного начисления налогов, штрафов, пеней в ходе реализации налоговыми органами проверки в целях решения спора между организациями-налогоплательщиками и органами налогового контроля в трактовке нормативных правовых актов в сфере налогообложения, которая может повлечь за собой возрастание налоговой нагрузки для экономического субъекта	Учитываются только последствия спора между организациями-налогоплательщиками и органами налогового контроля, без оценки принятой налоговой политики
Е. В. Чипуренко	Налоговый риск – вероятность несения налогоплательщиком финансовых потерь, связанных с отрицательным влиянием изменения нормативных правовых актов в области налогообложения или нарушением организацией правил исчисления налоговых платежей	Не учитывается влияние нефинансовых факторов

Характеристика налоговых критериев с позиции влияния на налоговый риск

Характеристика налогового критерия	Комментарий
1	2
Значение показателя налоговой нагрузки ниже среднеотраслевых значений	Критерий налоговой нагрузки позволяет оценить удельный вес налоговых платежей в общей величине выручки экономического субъекта. Ежегодно до 5 мая ФНС России актуализирует и публикует на своем официальном сайте показатели среднего уровня налоговой нагрузки по конкретным отраслям финансово-хозяйственной деятельности, обобщенные в приложении № 3 к данному документу. Снижение показателя по сравнению со среднеотраслевым уровнем на протяжении нескольких отчетных периодов является основанием для выездной налоговой проверки и существенно повышает налоговый риск
Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов (двух и более календарных лет)	Со стороны налоговых органов такое явление может расцениваться как искажение реального финансового состояния организации-налогоплательщика. Убыток на протяжении нескольких лет или иного периода времени может быть вызван наращиванием темпов производства, но в таком случае должны повышаться и показатели, характеризующие капитальные и иные вложения в активы организации. Это будет вызывать дополнительное внимание у налоговых органов
Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период	Необходимо помнить, что доля налоговых вычетов по НДС от суммы начисленного с налоговой базы этого налога не должна превышать 89 % за календарный год, иначе растет налоговый риск
Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг)	Налоговыми органами анализируются темпы роста расходов организации по сравнению с темпом роста полученных доходов. Наиболее высокий темп роста расходов по сравнению с темпом роста полученных доходов может расцениваться налоговыми органами как завышение выручки или искажение величины расходов в сторону их уменьшения, что увеличивает налоговый риск
Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ	Отклонение от выявленной по субъекту РФ нормы среднемесячной заработной платы в расчете на одного сотрудника в большую или меньшую сторону может спровоцировать риск проведения дополнительных контрольных мероприятий со стороны налоговой службы. Например, заниженное значение этого показателя в расчете на одного сотрудника может свидетельствовать о выводе денежных средств из хозяйственного оборота посредством реализации запрещенных действующим законодательством схем в сфере налогообложения
Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом РФ (НК РФ) величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы	Риск уклонения от исполнения налоговых обязательств связан с несвоевременным переходом организации-налогоплательщика на общую систему налогообложения
Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расходов, максимально приближенной к сумме его доходов, полученных за календарный год	Существует установленный законодательством предел. Доля налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) в общей сумме полученных доходов не должна превышать 83 %. Его превышение увеличивает налоговый риск
Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели)	Мониторинг этого критерия препятствует возможной реализации налоговых схем по уклонению от налогообложения, связанных с привлечением в финансово-хозяйственный оборот экономического субъекта организаций-«однодневок», осуществляющих фиктивную продажу товаров (выполнение работ, оказание услуг). Чтобы минимизировать данный налоговый риск необходим тщательный контроль над заключением сделок с последующей проверкой фактического исполнения обязательств со стороны контрагента

1	2
Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т. п.	Для того чтобы не допустить риск проведения налоговых проверок экономическому субъекту необходимо применять эффективную систему налогового учета, позволяющую минимизировать ошибки в представляемой контрольным органам отчетности. В случае возникновения таких ошибок необходим своевременный и взвешенный ответ на полученное налоговое требование о представлении пояснений, который будет учитывать интересы как представителей налоговых органов, так и представителей самой организации-налогоплательщика
Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами)	В случае многократного снятия с учета и постановки на учет в другую налоговую инспекцию за счет изменения юридического адреса организации-налогоплательщику с высокой вероятностью следует ожидать проведения по отношению к ней выездной налоговой проверки, что увеличивает налоговый риск
Значительное отклонение значения уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от значения уровня рентабельности для соответствующей сферы деятельности по данным ФНС	Аналогично со значением показателя налоговой нагрузки значения показателей рентабельности актуализируются и публикуются ежегодно до 5 мая ФНС России на официальном сайте службы в приложении № 4 к Концепции ФНС России. В рамках этого критерия показатель рентабельности рассматривается в разрезе рентабельности проданных товаров (работ, услуг) и рентабельности активов по видам экономической деятельности. Существенное занижение значений показателей повышает налоговый риск
Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском	Должная осмотрительность в различного рода взаимоотношениях с контрагентами, начиная с этапа предварительной проверки на добросовестное исполнение налоговых обязательств и заканчивая налоговым анализом последствий заключаемого договора, позволит экономическому субъекту нивелировать потенциальные налоговые риски

Приведенные в табл. 3 критерии служат основой для разработки механизма быстрого реагирования на возникающие налоговые риски, который может быть составным элементом системы налоговой безопасности.

Резюмируя вышесказанное, можно сделать вывод о том, что налоговая безопасность занимает одну из ключевых позиций в системе экономической безопасности организации, что делает оценку и контроль процесса нейтрализации всевозможных налоговых рисков одними из важнейших функций управленческого персонала.

Результаты

Эффективность обеспечения налоговой безопасности экономического субъекта базируется на принятии управленческих решений, направленных на разработку и внедрение комплекса мер по обеспечению устойчивого развития и предотвращению налоговых рисков, соблюдению требований налогового законодательства.

На наш взгляд, к **основным инструментам защиты от потенциальных угроз налоговой безопасности** организации можно отнести:

- 1) построение рациональной системы налогового учета;
- 2) налоговый анализ и оценку налоговых рисков;
- 3) налоговое планирование.

Рассмотрим каждый из перечисленных выше инструментов обеспечения налоговой безопасности.

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по конкретному виду налога на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. Данные налогового учета содержат информацию о суммах доходов и расходов организации, порядке исчисления расходов, учитываемых для целей налогообложения, а также порядок формирования сумм создаваемых резервов и сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогам и сборам. Эти данные обобщаются в аналитических налоговых регистрах – сводных формах систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период без распреде-

ления (отражения) по счетам бухгалтерского учета, которые ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронной форме и (или) любых машинных носителях и служат дополнением к применяемым регистрам бухгалтерского учета в случае, если в них содержится недостаточно информации для определения налоговой базы. Заполнение регистров налогового учета в соответствии с требованиями действующего законодательства в области налогообложения гарантирует минимизацию учетных рисков неполного и несвоевременного выполнения налоговых обязательств организации.

Построение рациональной системы налогового учета основывается на соблюдении следующих условий:

- регулярный мониторинг изменений налогового законодательства и своевременное внедрение новых правил в систему ведения учета налоговых платежей;

- разработка учетной политики для целей налогообложения, обеспечивающей полноту и своевременность отражения всех налоговых аспектов финансово-хозяйственной деятельности организации;

- правильное заполнение первичных учетных документов, по данным которых экономический субъект по итогам каждого отчетного (налогового) периода исчисляет налоговую базу;

- грамотное ведение аналитических регистров налогового и бухгалтерского учета;

- формирование полной и достоверной налоговой и бухгалтерской отчетности.

Один из примеров построения системы налогового учета, отвечающей перечисленным выше условиям, представлен на рис. 1.

Такая система позволяет использовать комбинированный подход, заключающийся на первоначальном этапе в параллельном ведении бухгалтерского и налогового учета с помощью аналитических налоговых регистров по фактам хозяйственной жизни, не подлежащим отражению в системе бухгалтерского учета, а затем в гармонизации налогового и бухгалтерского учета на основе формирования комбинированных учетных регистров, что позволяет исключить или в максимальной степени нивелировать ошибки в учетной системе и тем самым обеспечить высокий уровень налоговой безопасности экономического субъекта.

Следующим инструментом предотвращения налоговых угроз является *проведение налогового анализа*. Последовательность проведения налогового анализа может состоять из нескольких этапов (направлений) (рис. 2).

Первый этап включает в себя оценку структуры и динамики налоговых показателей с помощью горизонтального и вертикального анализа. Далее проводится факторный анализ, который устанавливает влияние отдельно взятого фактора на выбранный результативный показатель, определяющий степень влияния налогов на осуществляемую организацией финансово-хозяйственную деятельность.

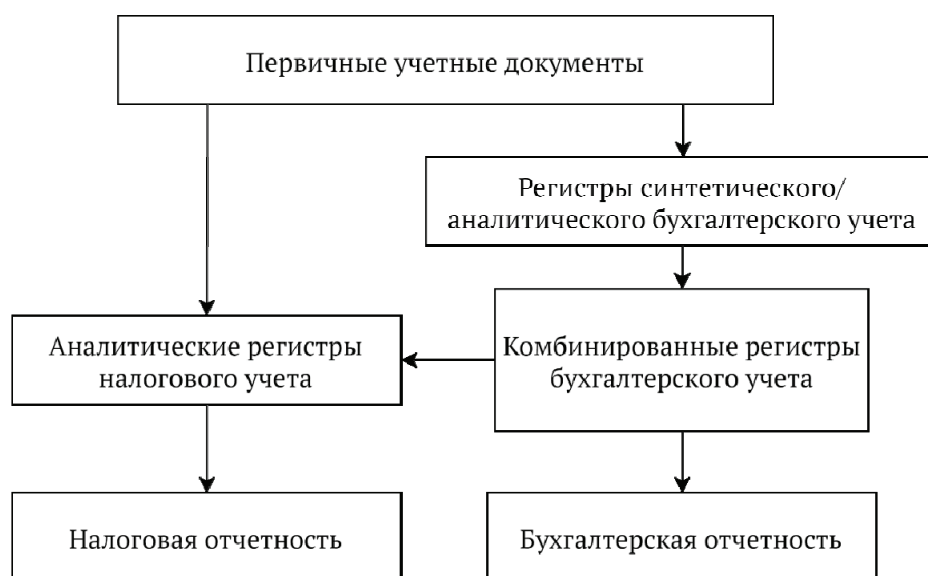


Рис. 1. Пример системы налогового учета организации



Рис. 2. Направления (этапы) налогового анализа

Второй этап налогового анализа подразумевает расчет показателя налоговой нагрузки организации, характеризующего количественное влияние общей суммы налоговых платежей на отдельно взятый показатель, относительно которого ведется анализ.

Третий этап включает в себя структурный и трендовый анализ задолженности по налогам и сборам, а также влияния отдельных факторов, способствующих возникновению такой задолженности.

Четвертый этап анализа налоговых обязательств заключается в качественной и количественной оценке последствий внедренных мер по налоговой оптимизации экономического субъекта.

Заключительный этап анализа заключается в качественной и количественной оценке последствий внедренных мер по налоговой оптимизации экономического субъекта.

Помимо проведения налогового анализа необходимо *оценить и налоговые риски организации*. В этой связи необходимо проанализировать всевозможные угрозы, связанные с функционированием организации, а также объективные и субъективные факторы, влияющие на возникновение налоговых рисков.

На следующем этапе необходимо организовать комплекс мер по сбору и обработке информации, используемой при реализации методик оценки рисков. Для этого можно привлечь данные бухгалтерской (финансовой),

налоговой и других видов отчетности, которые позволят сформировать информационный массив, учитывающий всю совокупность рискообразующих факторов.

Далее следует определиться с набором базисных показателей для оценки налоговых рисков. Важность рационального подхода к этому этапу обусловлена потребностями экономического субъекта в воздействии на тот или иной результативный показатель (или совокупность показателей), выбранный им, исходя из цели. Следует оценить возможность не только количественной, но и качественной оценки налоговых показателей, так как количественный анализ без проведения качественного и прогнозного анализа не обеспечит объективную оценку налоговой политики экономического субъекта. Если полученные значения налоговых показателей превышают пороговый уровень, установленный критериями ФНС, возникает потребность в оперативной нейтрализации обнаруженного налогового риска (например, за счет пересмотра конкретного раздела налоговой политики или передачи процесса разработки мер по предотвращению риска аудиторской организации (получение услуг по налоговому консультированию) и т. д.).

Одним из инструментов обеспечения налоговой безопасности экономического субъекта может послужить создание и ведение карты экспресс-оценки налоговых рисков, включающей в себя перечень индикаторов и связанных с ними мероприятий по предотвращению или минимизации налоговых угроз экономической безопасности организации. Пример такой карты разработан нами и представлен в табл. 4.

Первые пять индикаторов табл. 4 характеризуют налоговую безопасность организации с точки зрения вероятности проведения выездной налоговой проверки. Остальные три индикатора рассчитываются по данным бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности за анализируемый период. Выставление баллов, характеризующих уровень налоговой безопасности организации в соответствии с рассмотренными индикаторами, проводится в соответствии с профессиональным мнением лица, ответственного за формирование карты экспресс-оценки налоговых рисков (например, заместителя главного бухгалтера или финансового менеджера).

Комплекс нейтрализующих мер, представленный в табл. 4, является примерным, и его

Карта экспресс-оценки налоговых рисков экономического субъекта

Индикатор оценки налоговых рисков	Уровень налоговой безопасности				
	критический 8–10 баллов	низкий 6–8 баллов	средний 4–6 баллов	высокий 2–4 баллов	абсолютный 1–2 балла
1. Налоговая нагрузка					
2. Величина вычетов по НДС					
3. Темпы роста расходов и доходов					
4. Рентабельность активов					
5. Рентабельность продаж					
6. Темпы роста налоговой нагрузки и выручки					
7. Коэффициент эффективности налогообложения					
8. Коэффициент налоговой устойчивости организации					
Итого					
Общая сумма баллов					
Присвоение группы налоговых рисков					
Группы налоговых рисков	Сумма баллов	Наименование группы	Комплекс нейтрализующих мер		
I	От 60 до 80 баллов	Критического риска	1. Пересмотр положений учетной политики в области налогообложения. 2. Проведение реструктуризации налоговых платежей. 3. Полный анализ бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности. 4. Аттестация лиц, ответственных за ведение налогового учета. 5. Привлечение внешних специалистов в области налогового аудита		
II	От 35 до 60 баллов	Высокого риска	1. Выявление и устранение неэффективных мер по налоговой оптимизации. 2. Анализ налоговой отчетности. 3. Контроль налоговой составляющей каждой осуществляемой сделки		
III	От 10 до 35 баллов	Низкого риска	Проведение риск-ориентированной диагностики налоговой политики с дальнейшей разработкой локальных мер по устранению выявленных угроз		
IV	Меньше 10 баллов	Безрисковая	Корректировки не требуются		

состав может варьироваться в зависимости от целей и периодичности проведения оценки налоговых рисков экономического субъекта. Для более полной и эффективной оценки налоговой безопасности организации механизм экспресс-оценки налоговых рисков необходимо реализовывать ежемесячно.

Еще одним инструментом нейтрализации угроз налоговой безопасности может послужить внедрение реестра налоговых требований с целью оперативного реагирования на них,

что позволит нивелировать налоговые риски, связанные с несвоевременным представлением пояснений в налоговые органы. Пример реестра налоговых требований, связанных с представлением документов (информации), представлен в табл. 5.

В графе «Дата» указывается дата поступления налогового требования.

В графе «Крайний срок сдачи» указывается последний возможный день отправки ответа на налоговое требование.

Реестр налоговых требований

Дата	Крайний срок сдачи	Ответственный	Контрагент	Период	Статус	Примечания

В графе «Ответственный» указывается Ф.И.О. ответственного лица, занимающегося сбором указанной в требовании документации, а также составлением и отправкой ответа на него. Это может быть заместитель главного бухгалтера, бухгалтер или помощник бухгалтера.

В графе «Контрагент» указывается наименование организации-контрагента, по которой запрашиваются документы в соответствии с налоговым требованием.

В графе «Период» указывается дата начала и окончания периода времени, за который запрашиваются документы в соответствии с содержанием требования.

В графе «Статус» указывается готовность документов, необходимых для предоставления в налоговые органы. Например, возможны стадии «принято», «в работе», «ожидание недостающих оригиналов», «документы собраны», «направлен ответ».

В графе «Примечания» отражается произвольная информация, касающаяся процесса сбора необходимых документов и формирования ответа на налоговое требование.

Создание и ведение такого реестра позволит ускорить взаимодействие с налоговой службой по вопросу сбора документов и представления их по требованию контрольных органов, а также снизит нагрузку на персонал, связанную с этим процессом, так как вся информация будет систематизирована в одной форме.

Значимым инструментом, применение которого позволяет обеспечить высокий уровень налоговой безопасности, является также *налоговое планирование*. Его сущность заключается в праве организации-налогоплательщика использовать законные способы для обеспечения максимально низкого уровня обязательств перед бюджетом.

Одним из основных элементов налогового планирования является налоговая оптимизация, представляющая собой уменьшение размера обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих полное использование предоставленных законодательством льгот,

налоговых освобождений и иных приемов и способов. Такие способы с точки зрения реализации конкретных мероприятий могут быть классифицированы следующим образом:

- 1) оптимизация через разработку и внедрение налоговой политики организации;
- 2) оптимизация через замену и разделение правоотношений внутри экономического субъекта;
- 3) оптимизация через непосредственное воздействие на объект налогообложения путем его изменения или сокращения количественных характеристик и использование предусмотренных льгот и освобождений.

Налоговую оптимизацию можно разделить на два вида: перспективную и ситуационную. Перспективная налоговая оптимизация заключается в выборе наиболее приемлемой с точки зрения налогообложения правовой формы построения схемы хозяйственной деятельности с учетом наиболее типичных операций, в которых участвует организация, имеющей долгосрочное влияние на размер налоговых обязательств. Ситуационная налоговая оптимизация осуществляется за счет выбора грамотной стратегии переговоров с представителями организации-контрагента для формирования наиболее выгодной структуры конкретной сделки, с точки зрения налоговых отчислений в бюджет.

Подводя итог, можно сделать вывод, что использование рассмотренных инструментов и реализация предлагаемых мер по обеспечению налоговой безопасности организации позволит существенно повысить степень защищенности экономического субъекта от воздействия налоговых угроз, способных деструктивно повлиять на результативность и эффективность его финансово-хозяйственной деятельности.

Обсуждение результатов

Необходимость обращения особого внимания на обеспечение налоговой безопасности организации как одной из ключевых функциональных составляющих экономической безопасности освещена во многих работах

как отечественных, так и зарубежных специалистов. Однако, несмотря на признание существующей проблемы, способы ее решения достаточно сильно отличаются. В частности, в работе Н. Altamimi и др. (Altamimi et al., 2023) отмечается, что экономические субъекты в целях обеспечения налоговой безопасности должны формировать собственную стратегию, под которой понимается концепция развития организации, базирующаяся на оптимизации налогов в рамках действующего законодательства, что также нашло отражение в работе М. Eyal-Cohen (Eyal-Cohen, 2023). По мнению К. Stephen (Stephen, 2023) и Y. Babenko (Babenko et al., 2023), проблема кроется не в деятельности самого экономического субъекта, а в налоговой политике государства. Специалисты считают, что государство должно снижать уровень налоговой нагрузки для тех налогоплательщиков, которые инвестируют средства в производства, напрямую обеспечивающие экономическую безопасность страны. А. Milosevic (Milošević, 2022), S. Deng, J. Xu, Y. Han (Deng et al., 2023) в своих работах отмечают, что реализация обеспечения налоговой составляющей экономической безопасности организации должна осуществляться через систему внутреннего контроля. Однако отметим, что такая система призвана контролировать не только налоговую нагрузку экономического субъекта, но и многие другие направления деятельности организации, в связи чем может не обеспечиваться должный уровень внимания к проблеме налоговой безопасности.

Таким образом, результаты проведенного исследования показали неоднозначность подходов профессионального сообщества к формированию инструментария, необходимого для обеспечения налоговой безопасности организации. По нашему мнению, каждый из рассмотренных подходов затрагивает важные аспекты системы обеспечения налоговой составляющей экономической безопасности, однако это лишь теоретические векторы. Ни один из указанных авторов не предлагает конкретных практических решений, что делает предлагаемые нами карту экспресс-оценки налоговых рисков экономического субъекта, а также форму реестра налоговых требований крайне актуальными. Отметим, что структура и содержание предлагаемых форм не являются окончательными и могут быть подстроены под конкретный экономический субъект, его отраслевые особенности, а также специфику осуществления деятельности.

Соответственно, используя как теоретическую базу, так и предлагаемый практический инструментарий решения проблемы обеспечения налоговой безопасности, организации смогут сформировать свой уникальный комплекс инструментов и мероприятий, направленных на повышение качества налоговой составляющей экономической безопасности, а также обеспечить максимальную эффективность деятельности, так как будут учтены все особенности их функционирования.

Заключение

Налоговая безопасность экономического субъекта представляет собой состояние защищенности организации как налогоплательщика или налогового агента от финансовых и иных потерь налогового характера, достижение которого возможно посредством реализации механизмов налоговой оптимизации, не влекущих возникновения угроз нормальному функционированию организации. Кроме того, ее следует рассматривать как один из объектов учета и экономического анализа.

Управление налоговыми рисками является одним из важнейших компонентов деятельности организации. Рациональное распределение и планирование налоговых платежей может не только обеспечить налоговую безопасность экономического субъекта, но и приносить дополнительные экономические выгоды в виде высвобожденных по результатам проведения налоговой оптимизации денежных средств.

Были предложены мероприятия, реализация которых позволит минимизировать налоговые риски, способные деструктивно влиять на платежеспособность и финансовую устойчивость организации, что в конечном итоге может стать угрозой для экономической безопасности организации.

В частности, предлагается создание и ведение карты экспресс-оценки налоговых рисков, включающей в себя перечень индикаторов и связанных с ними мероприятий по предотвращению или минимизации налоговых угроз экономической безопасности организации, ведение реестра налоговых требований с целью оперативного реагирования на них, что позволит нивелировать налоговые риски, связанные с несвоевременным представлением пояснений в налоговые органы.

К основным инструментам защиты от потенциальных угроз налоговой безопасности ор-

ганизации относятся построение рациональной системы налогового учета, анализ налоговых платежей и оценка налоговых рисков, а также налоговое планирование.

Эффективность обеспечения налоговой безопасности экономического субъекта базируется на принятии управленческих решений, направленных на разработку и внедрение комплекса мер по активному воздействию на увеличение прибыли с максимально грамотным соблюдением налоговых рамок актуальной рыночной конъюнктуры.

Список литературы

1. Александров, Г. А., Вякина, И. В., Скворцова, Г. Г., Капков, А. А. (2023). Методология и методика оценки уровня обеспечения экономической безопасности и инвестиционной привлекательности предприятий. *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*, 19(4), 606–628. [Aleksandrov, G. A., Vyakina, I. V., Skvortsova, G. G., Kapkov, A. A. (2023). Methodology and methodology for assessing the level of economic security and investment attractiveness of enterprises. *National Interest: Priorities and Security*, 19(4), 606–628. (In Russian).]
2. Воронцов, Б. В. (2008). Налоговая безопасность государства и экономических систем. *Проблемы современной экономики*, 3(27), 586–588. [Vorontsov, B. V. (2008). Tax security of the state and economic systems. *Problems of Modern Economics*, 3(27), 586–588. (In Russian).]
3. Вякина, И. В. (2020). Методы оценки экономической безопасности предприятия как инструментарий диагностики угроз развития. *Экономический анализ: теория и практика*, 19(5), 835–859. [Viakina, I. V. (2020). Methods for assessing the economic security of an enterprise as a tool for diagnosing development threats. *Economic Analysis: Theory and Practice*, 19(5), 835–859. (In Russian).]
4. Гончаренко, Л. И., Тихонова, А. В., Адвокатова, А. С. (2022). *Налоговые риски государства в современных экономических условиях*. М.: Кнорус. [Goncharenko, L. I., Tikhonova, A. V., Advokatova, A. S. (2022). *Tax risks of the state in modern economic conditions*. Moscow: Knorus. (In Russian).]
5. Зайнуллин, С. Б., Зайнуллина, О. А. (2020). Новые вызовы экономической безопасности в России и мире и методы противодействия им. *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*, 16(7), 1246–1263. [Zainullin, S. B., Zainullina, O. A. (2020). New challenges to economic security in Russia and the world and methods to counter them. *The National Interest: Priorities and Security*, 16(7), 1246–1263. (In Russian).]
6. Киреенко, А. П. (2010). Налоговые риски в деятельности малого бизнеса. *Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкаль-*

При проведении дальнейших исследований возможно расширение предлагаемых практических решений с точки зрения разработки унифицированных форм оценки и отслеживания уровня налоговой составляющей экономической безопасности организации.

Конфликт интересов

Авторы декларируют отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

ский государственный университет экономики и права), 5, 78–82. [Kireenko, A. P. (2010). Tax risks in small business activities. *News of the Irkutsk State Economic Academy (Baikal State University of Economics and Law)*, 5, 78–82. (In Russian).]

7. Кривцов, А. И. (2012). Концептуальный подход к обеспечению налоговой безопасности организаций. *Актуальные проблемы науки, экономики и образования XXI века: материалы II Международной научно-практической конференции (Самарский институт (фил.) РГТЭУ)*, 180–185. [Krivtsov, A. I. (2012). A conceptual approach to ensuring the tax security of organizations. *Actual problems of science, economics and education of the 21st Century: proceedings of the II International scientific and practical conference (Samara Institute (fil.) RGTEU)*, 180–185. (In Russian).]

8. Купрюшина, О. М., Шчербакова, Н. Ф. (2021). Систематизация показателей для оценки параметров налогообложения коммерческой организации. *Современная экономика: Проблемы и решения*, 4(136), 97–110. [Kupryushina, O. M., Shcherbakova, N. F. (2021). Systematization of indicators for assessing the parameters of taxation of a commercial organization. *Modern Economics: Problems and Solutions*, 4(136), 97–110. (In Russian).]

9. Миронова, О. А. (2019). Налоговая безопасность: трансформационно-типологический анализ. *Развитие и безопасность*, 4, 105–114. [Mironova, O. A. (2019). Tax security: transformational-typological analysis. *Development and Security*, 4, 105–114. (In Russian).]

10. Пансков, В. Г. (2013). Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации. *Экономика. Налоги. Право*, 4, 74–80. [Panskov, V. G. (2013). Tax risks: manifestation and possible ways of minimization. *Economy. Taxes. Law*, 4, 74–80. (In Russian).]

11. Пинская, М. Р. (2018). Самозанятые граждане: налоговые риски государства и способы управления. *Налоги и налогообложение*, 6, 16–30. [Pinskaya, M. R. (2018). Self-employed citizens: tax risks of the state and methods of management. *Taxes and Taxation*, 6, 16–30. (In Russian).] <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2018.6.26024>

12. Стрижакова, Е. Н., Стрижаков, Д. В. (2021). Экономическая безопасность Российской Федерации: инновационная составляющая. *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*, 17(6), 1029–1051. [Strizhakova, E. N., Strizhakov, D. V. (2021). Economic security of the Russian Federation: innovative component. *National Interest: Priorities and Security*, 17(6), 1029–1051. (In Russian).]
13. Тимофеева, И. Ю. (2010). Налоговая безопасность как современная институциональная система управления в условиях рыночной экономики. *Вестник Московского университета МВД России*, 2, 48–54. [Timofeeva, I. Yu. (2010). Tax security as a modern institutional system of government in terms of market economy. *Vestnik of Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 2, 48–54. (In Russian).]
14. Чипуренко, Е. В. (2021). Оценка налоговых рисков в анализе стратегических решений организации. *Международный бухгалтерский учет*, 27(177), 47–54. [Chipurenko, E. V. (2021). Estimation of tax risks in the analysis of strategic decisions of the organization. *International Accounting*, 27(177), 47–54. (In Russian).]
15. Шешукова, Т. Г., Харина, А. А. (2023). Оценка роли контроллинга и экономической безопасности в развитии сельского хозяйства региона. *Финансы и кредит*, 29(1), 201–227. [Sheshukova, T. G., Kharin, A. A. (2023). Assessment of the role of controlling and economic security in the development of agriculture in the region. *Finance and Credit*, 29(1), 201–227. (In Russian).]
16. Altamimi, H., Liu, Q., Jimenez, B. (2023). Not Too Much, Not Too Little: Centralization, Decentralization, and Organizational Change. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 33(1), 170–185. <https://doi.org/10.1093/jopart/muac016>
17. Babenko, Y., Shapovalov, Y., Rybalchenko, L. (2023). The importance of economic security in modern world. 46–50. <https://doi.org/10.53486/9789975359047.06>
18. Deng, S., Xu, J., Han, Y. (2023). A proprietary component manufacturer's global supply chain design: The impacts of tax and organizational structure. *Omega*, 115, 102777. <https://doi.org/10.1016/j.omega.2022.102777>
19. Eyal-Cohen, M. (2023). The (Tax) Policy Entrepreneur. *SSRN Electronic Journal*, 86. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4323625>
20. Hacker, J. S., Huber, G. A., Nichols, A., Rehm, P., Schlesinger, M., Valletta, R., Craig, S. (2014). The economic security index: A new measure for research and policy analysis. *Review of Income and Wealth*, 60(S1). <https://doi.org/10.1111/roiw.12053>
21. Milošević, A. (2022). From Confrontation to Cooperation: Economic Security in the Western Balkans 1. *Peace and Security in the Western Balkans: A Local Perspective*, 176–190. <https://doi.org/10.4324/9781003276661-12>
22. Stephen, K. (2023). Reasons for Reluctance of Tax Payers in Paying Tax: The Tax System Used in Mbeya City – Tanzania. *Journal of Economic Research & Reviews*, 3(1), 15–21. <https://doi.org/10.33140/jerr.03.01.02>

Купрюшина Ольга Михайловна, канд. экон. наук, доцент, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация

E-mail: kom@econ.vsu.ru

ORCID ID: 0000-0001-9023-7308

Пожидаева Татьяна Алексеевна, канд. экон. наук, доцент, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация

E-mail: pozhidaeva_ta@econ.vsu.ru

ORCID ID: 0000-0002-4753-200X

Романов Артём Андреевич, обучающийся 5-го курса по специальности «Экономическая безопасность», Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация

E-mail: artyomromanovv@yandex.ru

ORCID ID: 0009-0004-6562-2254

Поступила в редакцию 08.05.2023

Подписана в печать 28.06.2023



Accounting, Statistics

Original article

UDC 330

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2023.3/11389>

JEL: H20; H26

Accounting and analysis tools in ensuring the tax security of organisations

O. M. Kupryushina^{1✉}, T. A. Pozhidaeva², A. A. Romanov³

^{1,2,3} Voronezh State University, 1 University sq., 394018, Voronezh, Russian Federation

Subject. The article focuses on tax security as a key functional component of economic security of organisations and a subject for accounting and economic analysis.

Objectives. The purpose of the study was to analyse the key aspects of the tax security of organisations, the nature of tax risks, which are of great practical importance for the elimination of threats to economic security, and suggest ways to enhance the effectiveness of tax risk management.

Methodology. To achieve the goals, we used the following scientific methods: analysis, synthesis, analogy, simulation, classification, comparison, and logical approach.

Results. Based on the definitions of the tax component of the economic security of organisations and tax risks, we suggest a detailed description of the main instruments of protection from potential threats to tax security. The article details the stages of tax analysis and suggests a chart for the express assessment of tax risks (including a list of risk indicators and measures for neutralisation of tax threats to economic security depending on the level of tax security) and a registry of enquiries from tax authorities (for rapid response, which can help to mitigate tax risks associated with failure to provide a response to tax authorities).

Conclusions. The article justifies the importance of accounting and analysis for ensuring the tax security of organisations in the current unstable economic environment and the necessity for the systematic analysis and assessment of tax risks aimed at their minimisation and elimination of threats to tax security of economic entities.

Key words: tax security, tax risk, identification of threats, tax accounting, tax analysis.

For citation: Kupryushina, O. M., Pozhidaeva, T. A., Romanov, A. A. (2023). Accounting and analysis tools in ensuring the tax security of organisations. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management. (3)*, 86–100. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2023.3/11389>

Conflict of Interest

The authors declare the absence of obvious and potential conflicts of interest related to the publication of this article.

Olga M. Kupryushina, Cand. Sci. (Econ.),
Assoc. Prof., Voronezh State University, Voronezh,
Russian Federation
E-mail: kom@econ.vsu.ru
ORCID ID: 0000-0001-9023-7308

Artyom A. Romanov, Student, Voronezh State
University, Voronezh, Russian Federation
E-mail: artyomromanovv@yandex.ru
ORCID ID: 0009-0004-6562-2254

Tatiana A. Pozhidaeva, Cand. Sci. (Econ.),
Assoc. Prof., Voronezh State University, Voronezh,
Russian Federation
E-mail: pozhidaeva_ta@econ.vsu.ru
ORCID ID: 0000-0002-4753-200X

Received 08.05.2023

Accepted 28.06.2023