

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-2-137-150

УДК 336.225(045)

JEL H25

Риск-ориентированный подход к государственному контролю за налогообложением прибыли организаций на основе метода Дельфи

В.И. Крицкий

ИФНС России № 27, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Актуальность статьи обусловлена тем, что взимание налога на прибыль организаций является источником налоговых рисков, состоящих в необеспечении наполнения доходной базы бюджета, что ставит под угрозу реальный суверенитет государства, выражаящийся в независимости во внешних делах и верховенстве государственной власти в регулировании внутренней политики в условиях действия экономических санкций против Российской Федерации. Предмет исследования – механизм управления налоговыми рисками государства по налогу на прибыль организаций посредством использования метода Дельфи. Цели работы – разработка и реализация риск-ориентированного подхода к государственному контролю за взиманием налога на прибыль организаций. Представлены результаты исследования, в ходе которого эксперты в сфере налогообложения оценили в четырех раундах наиболее характерные нарушения законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций исходя из вероятности наступления риска и степени его влияния на своевременное и в полном объеме перечисление налога в бюджет. На основе полученных данных впервые разработан «светофор» рисков характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций, демонстрирующий степень их влияния и вероятность наступления. Сформированы предложения по совершенствованию нормативно-правового регулирования налога на прибыль организаций и управлению налоговыми рисками в Российской Федерации. Сделан вывод о необходимости повсеместного внедрения риск-ориентированного подхода к государственному контролю за взиманием налога на прибыль организаций на основе метода Дельфи.

Ключевые слова: налог на прибыль организаций; налоговые риски; риск-ориентированный подход; метод Дельфи

Для цитирования: Крицкий В.И. Риск-ориентированный подход к государственному контролю за налогообложением прибыли организаций на основе метода Дельфи. Экономика. Налоги. Право. 2023;16(2):137-150. DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-2-137-150

ORIGINAL PAPER

Risk-Oriented Approach to State Control over the Taxation of Profit of Organizations Based on the Delphi Method

V.I. Kritsky

Inspection of the Federal Tax Service of Russia No. 27, Moscow, Russia

ABSTRACT

The relevance of the article is due to the fact that the collection of corporate income tax is a source of tax risks, consisting in the failure to fill the revenue base of the budget, which threatens the real sovereignty of the state, expressed in independence in foreign affairs and the supremacy of state power in regulating domestic policy, especially in the conditions of economic sanctions against the Russian Federation. The subject of the study is the mechanism for managing the tax risks of the state on corporate income tax through the use of the Delphi method. The objectives of the work are to develop and implement a risk – based approach to state control over the collection of corporate income tax. The results of a study are presented, during which experts in the field of taxation assessed in four rounds the most characteristic violations of the legislation of the Russian Federation on corporate income tax based on the probability of risk occurrence and the degree of its impact on the timely and full transfer of tax to the budget. Based on the data obtained, a «traffic light» of risks of typical violations of the legislation of the

Russian Federation on corporate income tax was developed for the first time, demonstrating the degree of their influence and the probability of occurrence. Proposals have been formed to improve the regulatory and legal regulation of corporate income tax and tax risk management in the Russian Federation. *The conclusion is made about the need for the widespread introduction of a risk-based approach to state control over the collection of corporate income tax based on the Delphi method.*

Keywords: corporate income tax; tax risks; risk-based approach; Delphi method

For citation: Kritsky V.I. Risk-oriented approach to state control over the taxation of profit of organizations based on the Delphi method. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law.* 2023;16(2):137-150. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-2-137-150

ВВЕДЕНИЕ

Налог на прибыль организаций служит крупным источником доходов государственного бюджета и единственным регулятором хозяйственных процессов в экономике Российской Федерации несмотря на проблемы, которые возникают при его взимании. Вдобавок он плохо поддается цифровизации, что является следствием технически сложного механизма его расчета, основанного на специальных сложных правилах сопоставления доходов и расходов налогоплательщика за отчетный период. Налог на прибыль организаций относительно легко поддается налоговому планированию, особенно со стороны транснациональных и отечественных корпораций, которые широко практикуют цифровые транзакции. В результате возрастают риски государства в сфере налогообложения прибыли.

Это особенно ярко проявилось в 2022 г., когда в течение нескольких месяцев в условиях экономической нестабильности, вызванной экономическими санctionами против Российской Федерации, поступления налога на прибыль организаций в бюджет сократились, в то время как, например, государственные доходы от НДС увеличились¹.

Все это свидетельствует о том, что проблема управления рисками государства в сфере налогообложения прибыли организаций требует срочного решения.

ОБЗОР ИССЛЕДОВАНИЙ ПО ПРОБЛЕМЕ

Анализ научной литературы, посвященной оценке налоговых рисков государства в Российской Федерации, позволил выделить пять альтернативных подходов к решению данной проблемы, а именно:

1) регулирование управления налоговыми рисками государства на основе применения системного подхода [1];

2) риск-ориентированный подход к налоговому контролю, реализуемому благодаря категориальной дифференциации налогоплательщиков [2];

3) риск-ориентированный подход к выбору объектов налоговых проверок исходя из оценки налоговой нагрузки [3];

4) подход к оценке исполнения обязательств по налогу на прибыль организаций на базе фактора риска [4];

5) риск-ориентированный подход к налоговому контролю посредством количественной оценки рисков в сфере налогового администрирования [5].

Несмотря на признание весомым вклада, внесенного вышеупомянутыми исследованиями в разработку риск-ориентированного подхода к государственному контролю за взиманием налога на прибыль организаций, они имеют определенные недостатки.

В частности, в их основе лежат статистические данные, которые часто бывают низкого качества без необходимой детализации, что может приводить к искажению информации о текущей ситуации государства по налоговым рискам.

Вышеупомянутые исследования не в полной мере учитывают сложность системы налогообложения прибыли организаций, а именно, ее конструктивные недостатки и наличие потенциальных угроз доходам бюджета со стороны налогоплательщиков.

И, наконец, они не предоставляют возможности задействовать опыт экспертов в сфере оценки налоговых рисков государства, что может существенно ограничивать глубину и широту взглядов на исследуемую проблему.

Альтернативным походом к оценке налоговых рисков государства по налогу на прибыль организаций может быть риск-ориентированный подход²

¹ Делягин М. Видно резкое сжатие доходов федерального бюджета. Свободная пресса. 2022. URL: <https://svpressa.ru/economy/article/340668>.

² Согласно п. 2 ст. 8.1 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и предпри-

к государственному контролю за поступлениями налога на прибыль организаций на основе применения разработанного в США метода экспертной оценки Дельфи, названного по имени Дельфийского оракула (прорицателя) из мифов Древней Греции, к которому в VII – V вв. до н.э. было принято обращаться по всем важным вопросам государственной и личной жизни.

ОБОСНОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ

Метод Дельфи – это способ экспертной оценки, разработанный сотрудниками *RAND Corporation* Норманом Дэлки, Николасом Решером и Олафом Хэлмером в 1950-х гг. с целью предвидения последствий влияния новых технологий на войну. Предполагается, что при наличии правильно собранных и обобщенных индивидуальных оценок квалифицированных экспертов по рассматриваемой проблеме можно получить коллективное экспертное мнение о текущей ситуации, имеющее достаточно высокий уровень вероятности и надежности. При этом основной целью метода Дельфи является достижение консенсуса среди экспертов [6; 7].

Несмотря на определенные недостатки (табл. 1), метод Дельфи все чаще применяется в научных исследованиях, в том числе в работах, в которых оцениваются риски (рис. 1).

В исследовании [12] отмечается, что метод Дельфи может применяться на всех этапах управления рисками. Так, авторы данной работы рассматривают процесс управления рисками в контексте цикла Деминга-Шухарта – «планирование-действие-проверка-корректировка» (*Plan-Do-Check-Act*, далее – *PDCA*) и отмечают, что метод Дельфи подходит не только на этапе определения ситуации (P), но и на этапах оценки риска и воздействия на риск (D), а также мониторинга (C) и пересмотра (A) [8, с. 95].

Примером использования метода Дельфи для оценки рисков может служить работа Y. Firas³, посвященная проблематике обеспечения продовольственной безо-

нимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» риск-ориентированный подход представляет собой метод организации и осуществления государственного контроля (надзора), при котором выбор интенсивности проведения мероприятий по контролю, мероприятий по профилактике нарушений определяется отнесением деятельности налогоплательщиков к определенной категории риска либо определенному классу (категории) опасности – ред.

³ Firas Y. Agricultural Risks and Risk Management of Different Farming Systems in Syria; 2011. 215 p. URL: http://www.fedoa.unina.it/8847/1/Firas_YASSIN.pdf.

пасности и оценки сельскохозяйственных рисков в Сирии. В этом исследовании анализируются основные типы рисков, существующие в стратегии управления рисками, а также политика государства, направленная на совершенствование процессов управления сельскохозяйственными рисками. Базу исследования составляют качественные и количественные методы сбора и анализа данных, в том числе метод Дельфи, который применяется для оценки сельскохозяйственных рисков, а также стратегий управления ими.

Метод Дельфи использован в работе иранских исследователей [2], посвященной идентификации и приоритизации рисков, оценке их влияния на жизненный цикл возобновляемых источников энергии. В данном исследовании метод Дельфи применяется на начальном этапе работы с целью идентификации существующих при производстве электроэнергии рисков. Для практической реализации задуманного исследования учеными была собрана группа, включающая 300 экспертов, представляющих 15 различных электростанций.

Еще одним примером, демонстрирующим применение метода Дельфи, является работа M. Khosravi, H. Sarvari, D. W. Chan и др. [10] об идентификации и оценке рисков, возникающих в ходе строительства рекреационных комплексов в развивающихся странах. Причем на этапе ранжирования рисков учеными использовалась оценка кумулятивного индекса рисков.

В целях нашего исследования для идентификации и оценки рисков по налогу на прибыль организаций предлагается использовать интерпретацию метода экспертных оценок Дельфи под названием «решение Дельфи». В отличие от классического метода Дельфи в решении Дельфи анонимность ответов экспертов заменяется на квазианонимность. Иными словами, список экспертов не скрывается и заранее известен, однако налоговые риски оцениваются каждым экспертом анонимно.

Особенностями решения Дельфи также являются [11]:

- получение контролируемой обратной связи по статистическому «групповому ответу»;
- достижение консенсуса в части оценки вероятности наступления и масштабов влияния характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций.

Использование решения Дельфи как основного способа оценки принимаемого решения обусловлено тем, что он эффективен в случаях, если:

Таблица 1 / Table 1

**Преимущества и недостатки метода Дельфи при идентификации и оценке рисков /
Advantages and disadvantages of the Delphi method in identifying and assessing risks**

Преимущества / Advantages	Недостатки / Disadvantages
Простой и надежный метод идентификации и оценки рисков / A simple and reliable method for identifying and assessing risks	Существует точка зрения, что метод Дельфи не отвечает критерию научности – совокупности признаков, специфицирующих научное знание
Качественный метод идентификации и оценки рисков, которые с трудом поддаются количественной оценке / A qualitative method of identifying and assessing risks that are difficult to quantify	Не подходит для оперативного анализа, так как требует достаточно много времени на обработку полученных результатов
Хороший источник формирования первичных данных о рисках с целью их дальнейшей оценки и управления / A good source for the formation of primary risk data for the purpose of their further assessment and management	Не исключает риск предвзятости и манипуляций при выборе кандидатов в экспертную группу
Благодаря использованию удаленного режима работы позволяет привлекать лучших экспертов оценок рисков без привязки к их местоположению / Thanks to the remoteness, it allows you to attract the best risk assessment experts without being tied to their location	Имеется риск превышения полномочий рабочей группой и манипулирования мнением экспертов
Благодаря анонимности и квазианонимности нейтрализуется возможное психологическое давление на экспертов, что обеспечивает высокое качество оценки рисков / Thanks to anonymity and quasi-anonymity, it neutralizes possible psychological pressure on experts, which ensures high quality of risk assessment	Анонимность ответов несет риск низкой ответственности экспертов за аргументацию и оценку рисков
Позволяет экспертам пересматривать свою аргументацию и вынесенные оценки путем ознакомления с аргументацией и оценками других экспертов / Allows experts to revise their arguments and assessments by familiarizing themselves with the arguments and assessments of other experts	Несет риск конформизма экспертов
Способствует мотивации экспертов выстраивать свою аргументацию и оценки, опираясь на личный опыт взаимодействия с налогоплательщиками, проведения налоговых проверок и оценки налоговых рисков государства / Promotes the motivation of experts to build their arguments and assessments based on personal experience of interacting with taxpayers, conducting tax audits and assessing the tax risks of the state	Нестандартные идеи могут не приниматься в расчет и быть отвергнутыми
Позволяет видеть вклад каждого эксперта в идентификацию и оценку рисков в динамике / Allows you to see the contribution of each expert to the identification and assessment of risks in dynamics	Низкая мотивация экспертов участвовать в исследовании

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.



Рис. 1 / Fig. 1. Результаты поиска в сервисе Lens.org по поисковому запросу «Delphi method AND risk management» / Lens.org search results for “Delphi method AND risk management”

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

- процессы идентификации и оценки рисков, а также сами риски являются новыми или сложными (очевидно, что характерные нарушения законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций не являются новыми, но идентификация и оценка налоговых рисков государства на их основе — сложный процесс в условиях цифровизации и экономической турбулентности);
- информация о рисках — неполная, неточная или с закрытым доступом;
- на риски влияют факторы, которые нельзя параметризовать (ФНС России не накапливает информации в разрезе конкретных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций, вследствие чего отсутствует достаточный массив данных для оценки масштабов влияния рисков, а также вероятности их наступления).

РАЗРАБОТКА И РЕАЛИЗАЦИЯ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА К ГОСУДАРСТВЕННОМУ КОНТРОЛЮ ЗА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИЙ ПОСРЕДСТВОМ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МЕТОДА ДЕЛЬФИ

Для организации процесса управления рисками государства по налогу на прибыль организаций был разработан риск-ориентированный подход (рис. 2).

Особенностями этого подхода являются:

- идентификация и оценка рисков характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций методом Дельфи и разработка «светофора» рисков;
- построение на основе «светофора» рисков автоматизированной системы контроля за налогообложением прибыли организаций с целью совершенствования процесса камеральной налоговой проверки через расчет и присвоение уровней риска самим налогоплательщикам.

Реализация разработанного научно-методического подхода к идентификации и оценке рисков государства по налогу на прибыль организаций проводилась в четырех раундах методом Дельфи (табл. 2).

В исследовании приняли участие 11 ведущих экспертов в сфере налогообложения прибыли организаций, а именно, представители ФНС России, научных и учебных заведений.

Количественный состав экспертной группы был обусловлен результатами исследования [11; 12], согласно которым привлечение 10–15 экспертов при условии гомогенности группы является достаточным для проведения исследования методом Дельфи.

В первом раунде исследования эксперты отобрали десять наиболее рискованных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций:

1) «необоснованное завышение расходов путем оформления сделок с фирмами-однодневками (документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение расходов, содержат недостоверные и неподтвержденные данные и не могут служить документами, подтверждающими расходы в целях исчисления налога на прибыль организаций) и взаимозависимыми лицами при отсутствии реальности операций

по документам, содержащим недостоверные сведения»⁴;

2) заключение сделки с аффилированным лицом на нерыночных условиях;

3) сотрудничество с недобросовестными контрагентами;

4) «занижение налоговой базы в результате применения схемы дробления бизнеса с использованием взаимозависимых лиц»⁵;

5) нарушение правил трансфертного ценообразования;

6) наличие «чужих» расходов, когда операции оплачены одним лицом из группы компаний в пользу другого лица (*cost sharing*);

7) невыполнение организацией условий, предусмотренных налоговым законодательством для применения налоговых льгот;

8) отнесение в состав расходов личных расходов руководителя (учредителя) организации;

9) «неправомерное отнесение отдельных связанных с производством товаров (работ, услуг) затрат к косвенным расходам в случае наличия реальной возможности их отнесения к прямым расходам, применив экономически обоснованные показатели»⁶;

10) неотражение во внераализационных доходах кредиторской задолженности по ликвидирующему кредитору или с истекшим сроком давности.

Во втором и третьем раундах эксперты оценили масштабы влияния рисков на своевременное и/или в полном объеме поступление налога на прибыль организаций в бюджет, а также вероятность наступления характерных нарушений законодательства Российской Федерации.

Для такой оценки использовались разработанные шкалы, представленные в табл. 3.

ИНТЕРПРЕТАЦИЯ И ОБСУЖДЕНИЕ ПОЛУЧЕННЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Для интерпретации результатов экспертной оценки использовались диаграмма размаха, а также

⁴ Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Налог на прибыль организаций: перечень частых нарушений обязательных требований по валютному контролю, Перечень нарушений обязательных требований по контролю за соблюдением законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники, Перечень частых нарушений обязательных требований по налоговому контролю. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_322577/c746163a8c88c11f2f0d4d24bb58629207275e72/.

⁵ Там же.

⁶ Там же.

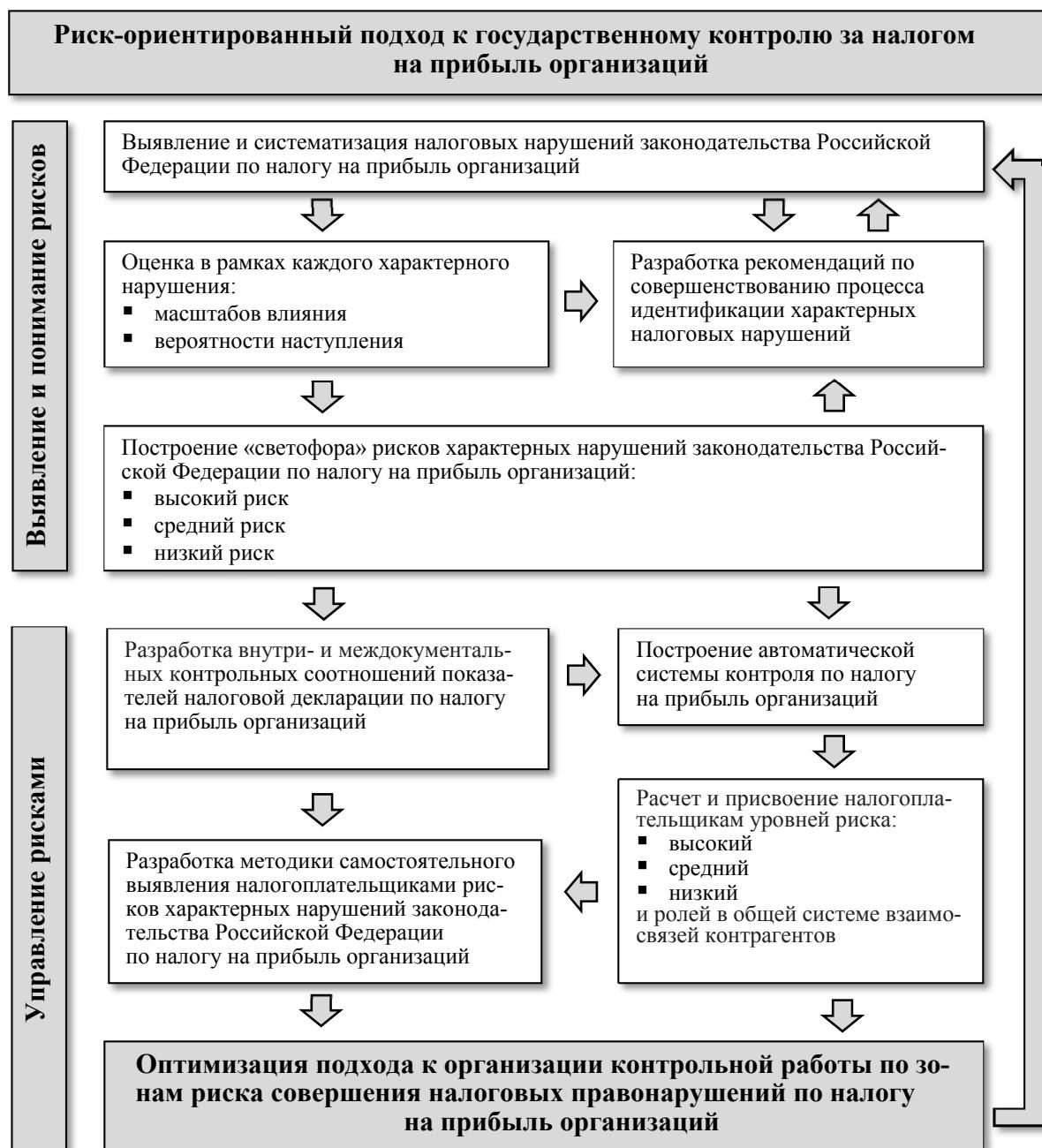


Рис. 2 / Fig. 2. Концепция риск-ориентированного подхода к государственному контролю за налогообложением прибыли организаций / The concept of a risk-based approach to state control over corporate income tax

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

заранее разработанные критерии достижения консенсуса, выраженные через размер интерквартильного размаха (*Interquartile Range, IQR*):

- $IQR \leq 1$ — сильный консенсус;
- $1 < IQR \leq 1,5$ — умеренный консенсус;
- $2,5 \leq IQR < 3$ — умеренная несогласованность;

$IQR \geq 3$ — сильная несогласованность;

В качестве результата принимался статистический «групповой ответ» в виде медианы (Me).

В табл. 4 представлены окончательные результаты исследования, полученные в третьем раунде.

Таблица 2 / Table 2

**Описание, исполнители и примеры оформления результатов оценки рисков методом Дельфи /
Description, performers and examples of reporting the results of risk assessment using the Delphi method**

№	Описание этапа / Stage description	Исполнители / Executors*
1	2	3
1	Подготовка перечня характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций	РГ
2	Формирование группы экспертов	РГ
3	Разработка системы оценок и форм опросов	РГ
4	Раунд № 1. Ознакомление с перечнем характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций; анонимное утверждение характерных нарушений; добавление новых	Э
5	Обработка и обобщение результатов Раунда № 1, выбор 10 характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций, которые будут поддаваться оценке в последующих раундах	РГ
6	Раунд № 2. Ознакомление с обобщенными результатами Раунда № 1; анонимная оценка масштабов влияния на своевременные налоговые поступления в бюджет и вероятности наступления каждого характерного нарушения законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций	Э
7	Обработка и обобщение результатов Раунда № 2	РГ
8	Раунд № 3. Ознакомление с результатами Раунда № 2, повторная анонимная оценка экспертами масштабов влияния на своевременные налоговые поступления в бюджет и вероятности наступления каждого характерного нарушения	Э
9	Обработка и обобщение результатов Раунда № 3	РГ
10	Расчет рисков и построение матрицы рисков	РГ
11	Раунд № 4. Формулирование предложений по усовершенствованию процесса выявления характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций	Э
12	Обработка и обобщение результатов Раунда № 4	РГ
13	Формулирование рекомендаций по совершенствованию нормативно-правового регулирования налогообложения прибыли организаций и управлению налоговыми рисками	РГ

*Примечание / Note: РГ – рабочая группа / working group; Э – эксперты / experts.

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Визуальное представление групп числовых данных через квартили показано в диаграммах размаха (рис. 3).

Из полученных данных следует, что в результате исследования были достигнуты сильные консенсусы как по масштабам влияния рисков на своевременные

и в полном объеме налоговые поступления в бюджет, так и по вероятности наступления характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций.

На основе полученных данных, а также формулы расчета рисков:

Таблица 3 / Table 3

Шкалы оценки характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций / Scales for assessing characteristic violations of the legislation of the Russian Federation on corporate income tax

Масштаб влияния / Impact scale	Вероятность наступления / Probability of occurrence
Незначительный (до 0,5 млн руб.) / Insignificant (up to 0.5 million rubles)	Очень низкая (до 19%)
Умеренный (от 0,5 до 5 млн руб.) / Moderate (from 0.5 to 5 million rubles)	Низкая (20–36%)
Значительный (от 5 до 30 млн руб.) / Significant (from 5 million to 30 million rubles)	Средняя (37–63%)
Высокий (от 30 до 100 млн руб.) / High (from 30 million to 100 million rubles)	Высокая (64–79%)
Критический (свыше 100 млн руб.) / Critical (over 100 million rubles)	Очень высокая (более 80%)

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

$$\text{Риск} = \text{Масштаб влияния} \\ \text{типового нарушения на своевременные} \\ \text{налоговые поступления в бюджет} \times \text{Вероятность} \\ \text{его поступления}$$

были рассчитаны риски государства по налогу на прибыль организаций и построен «светофор» рисков, который содержит ранжированные на три категории риски и соответствующие им цветовые индикаторы (табл. 5).

Из табл. 5 следует, что наиболее рискованными нарушениями законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций являются оформление сделок с организациями-однодневками и взаимозависимыми лицами при отсутствии реальности операций по документам, содержащим недостоверные сведения, а также сотрудничество с недобросовестными контрагентами.

Такие результаты исследования в целом соответствуют общей тенденции, согласно которой ФНС России максимальное внимание уделяет предотвращению именно этих типов нарушений, для чего использует 12 критериев Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, а также автоматизированные сервисы, дающие налогоплательщикам возможность проверки благонадежности своих контрагентов.

Результатом применения сконструированного «светофора» рисков является оптимизация контроль-

ной работы по зонам риска совершения налоговых правонарушений, обеспечиваемая:

- в отношении организаций с высоким уровнем риска — отбором налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок;
- в отношении организаций со средним уровнем риска — мониторингом и предупреждением совершения налоговых нарушений по налогу на прибыль организаций, разъяснением норм законодательства, отказом от штрафов при добровольном уточнении и уплате налога, а также проведением необходимых контрольных мероприятий;
- в отношении предприятий с низким уровнем риска — информированием и консультированием.

В заключительном четвертом раунде исследования методом Дельфи экспертам было предложено сформулировать их предложения по выявлению исследуемых характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций в виде контрольных соотношений показателей отчетности, внесения дополнительных показателей в декларацию по налогу на прибыль организаций, изменения формы и состава декларации, а также изменения полномочий контролирующих органов и др.

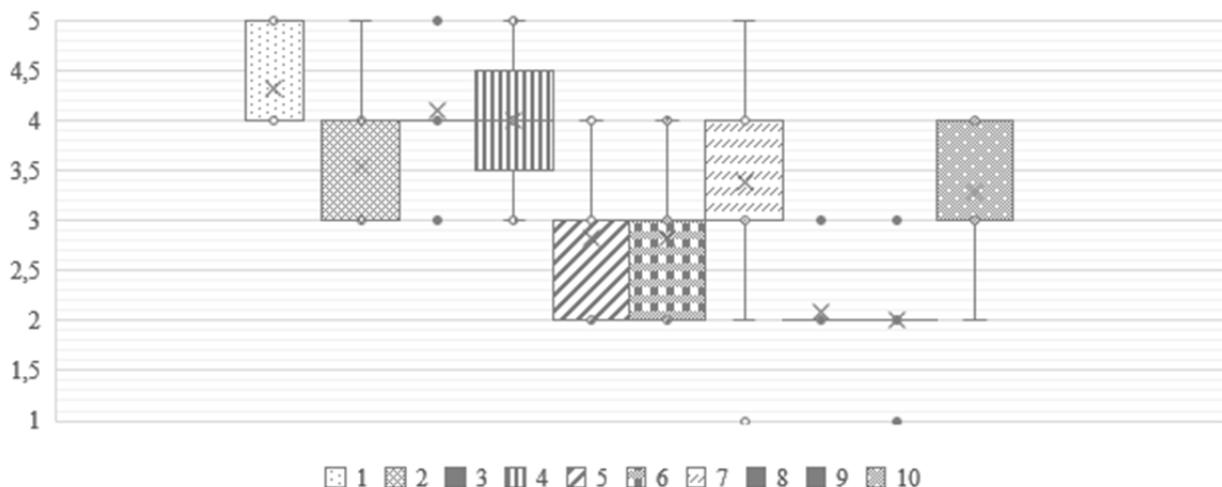
Полученные в ходе четвертого раунда исследования методом Дельфи качественные данные легли в основу формирования пакета рекомендаций по совершенствованию нормативно-правового регулирования налога на прибыль организаций и управлению налоговыми рисками в Российской Федерации.

Окончательные результаты исследования, полученные в третьем раунде / Final results of the study obtained in the third round

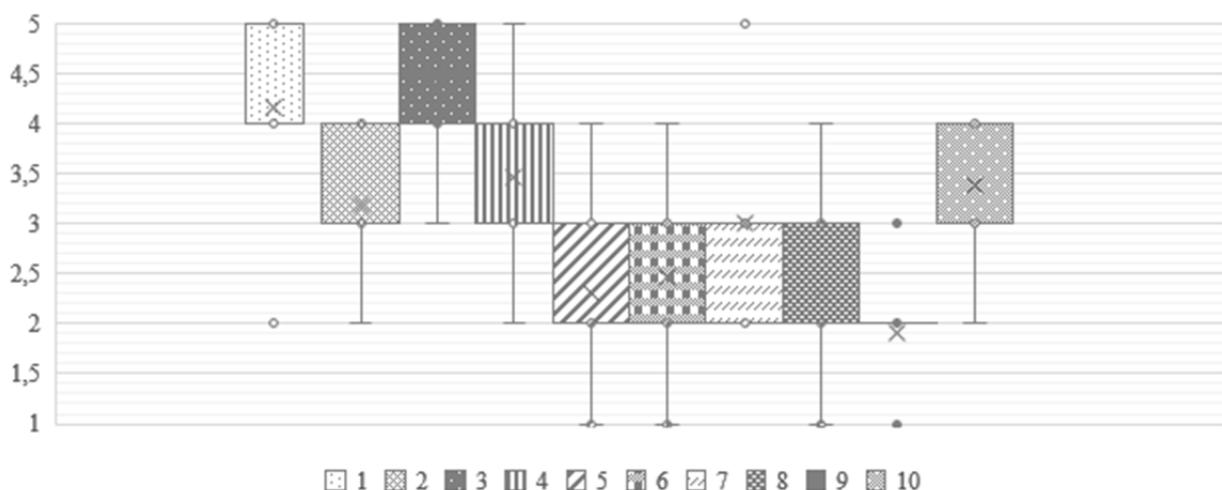
Таблица 4 / Table 4

Показатель / Indicator	Номер характерного нарушения / Characteristic violation number									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Масштаб влияния / Impact scale										
Среднее значение / Mean	m = 4,31	3,54	4,09	4,00	2,82	2,82	3,38	2,09	2,00	3,27
Медиана / Median	Мe = 4,00	3,00	4,00	4,00	3,00	4,00	2,00	2,00	2,00	3,00
Минимум / Minimum	Min = 4,00	3,00	3,00	3,00	2,00	1,00	2,00	1,00	1,00	2,00
Максимум / Maximum	Max = 5,00	5,00	5,00	5,00	4,00	4,00	5,00	3,00	3,00	4,00
Квартиль 1 / Quartile 1	Q1 = 4,00	3,00	4,00	3,50	2,00	2,00	3,00	2,00	2,00	3,00
Квартиль 3 / Quartile 3	Q3 = 5,00	4,00	4,00	4,50	3,00	3,00	4,00	2,00	2,00	4,00
Интерквартильный Размах / Interquartile scope	IQR = 1,00	1,00	0,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	1,00
Достижение консенсуса / Consensus	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +
Вероятность наступления / Probability of occurrence										
Среднее значение / Mean	m = 4,15	3,18	4,15	3,45	2,31	2,46	3,00	2,31	1,91	3,38
Медиана / Median	Мe = 4,00	3,00	4,00	3,00	2,00	3,00	3,00	2,00	2,00	3,00
Минимум / Minimum	Min = 2,00	2,00	1,00	2,00	1,00	1,00	2,00	1,00	1,00	2,00
Максимум / Maximum	Max = 5,00	4,00	5,00	5,00	4,00	4,00	5,00	4,00	3,00	4,00
Квартиль 1 / Quartile 1	Q1 = 4,00	3,00	4,00	3,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	3,00
Квартиль 3 / Quartile 3	Q3 = 5,00	4,00	5,00	4,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	4,00
Интерквартильный Размах / Interquartile scope	IQR = 1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	0,00	1,00
Достижение консенсуса / Consensus	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +	+ +

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.



а. Оценка масштаба влияния характерных нарушений / Assessing the impact of characteristic violations



6. Оценка вероятности наступления характерных нарушений / Assessing of the probability of occurrence of characteristic violations

Рис. 3 / Fig. 3. Диаграммы размаха по результатам третьего раунда / Scope charts based on the results of the third round

Источник / Source: составлено автором / compiled by author.

Наиболее значимыми предложениями являются:
во-первых, введение в декларацию по налогу на прибыль организаций расшифровки регистров доходов и расходов по аналогии с декларацией по НДС, а именно предоставление кодов видов доходов, кодов видов расходов, а также наименования контрагента, идентификационного номера налогоплательщика, кода причины постановки на учет, суммы;

во-вторых, разработка и внедрение внутри- и междокументальных контрольных соотношений пока-

зателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций для проверки различных показателей декларации по этому налогу, а также соответствия между показателями декларации по налогу на прибыль организаций и декларации по НДС (в т.ч. по прямым операциям, которые имеют одинаковый порядок отражения по факту совершения при расчете НДС и налога на прибыль организаций);

в-третьих, внесение изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части наделения нало-

Таблица 5 / Table 5

«Светофор» рисков характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций по результатам исследования методом Дельфи / “Traffic light” of characteristic violations of the legislation of the Russian Federation on corporate income tax risks based on the results of a study by the Delphi method

Категория риска / Risk category	Индикатор цвета / Color indicator	Характерное нарушение / Characteristic violation	Масштаб влияния / Impact scale	Вероятность наступления / Probability of occurrence
1	2	3	4	5
Высокий / High (15–25)	Красный / Red	«Необоснованное завышение расходов путем оформления сделок с фирмами-однодневками (документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение расходов, содержат недостоверные и неподтвержденные данные и не могут служить документами, подтверждающими расходы в целях исчисления налога на прибыль организаций) и взаимозависимыми лицами при отсутствии реальности операций по документам, содержащим недостоверные сведения»	Высокий (4)	Высокая (4)
		Сотрудничество с недобросовестными контрагентами	Высокий (4)	Высокая (4)
Средний / Medium (5–14)	Желтый / Yellow	«Занижение налоговой базы в результате применения схемы дробления бизнеса с использованием взаимозависимых лиц»	Высокий (4)	Средняя (3)
		Невыполнение организацией условий, предусмотренных налоговым законодательством для применения налоговых льгот	Высокий (4)	Средняя (3)
		Заключение сделки с аффилированным лицом на нерыночных условиях	Значительный (3)	Средняя (3)
		Наличие «чужих» расходов, когда операции оплачены одним лицом из группы компаний в пользу другого лица (cost sharing)	Значительный (3)	Средняя (3)
		Неотражение во внереализационных доходах кредиторской задолженности по ликвидируемому кредитору или с истекшим сроком давности	Значительный (3)	Средняя (3)
		Нарушение правил трансфертного ценообразования	Значительный (3)	Низкая (2)
Низкий / Low (1–4)	Зеленый / Green	Отнесение в состав расходов личных расходов руководителя (учредителя) организации	Умеренный (2)	Низкая (2)
		«Неправомерное отнесение отдельных связанных с производством товаров (работ, услуг) затрат к косвенным расходам в случае наличия реальной возможности отнести их к прямым, применив экономически обоснованные показатели»	Умеренный (2)	Низкая (2)

Источник / Source: составлено автором на основе Перечня частых нарушений обязательных требований по налоговому контролю / compiled by the author on the basis of a list of frequent violations of mandatory tax control requirements. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_322577.c746163a8c88c11f2f0d4d24bb58629207275e72.

говых органов полномочиями по истребованию документов в рамках неподтвержденных операций, когда регистр расходов не сходится с регистром доходов контрагента (по аналогии с НДС), а также выведение из-под режима налоговой тайны обезличенных налоговых сведений по налогу на прибыль организаций (при добровольном согласии налогоплательщиков);

в-четвертых, разработка и внедрение автоматизированной системы налогового контроля «Налог на прибыль» (по аналогии с АСК «НДС»), функциями которой станут анализ деклараций по налогу на прибыль организаций, сверка данных контрагентов, автоматический поиск расхождений.

В то же время при интерпретации результатов выполненного исследования следует учитывать, что применение метода экспертных оценок Дельфи для разработки риск-ориентированного подхода к налоговому контролю уплаты налога на прибыль организаций ограничено следующими факторами:

- экспертная группа не включала представителей бизнеса, что могло повлиять на широту воззрений на типовые нарушения законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций;
- исследование является трудозатратным и требует времени на обработку результатов, поэтому не подходит для оперативного анализа.

ВЫВОДЫ

Выбор метода Дельфи как научно-методической основы риск-ориентированного подхода обуслов-

лен тем, что он позволяет, с одной стороны, избегать ряда недостатков методов, основанных на использовании официальных статистических данных, а с другой стороны, учитывать при принятии решений мнения экспертов в случаях, если процесс идентификации и оценки рисков, а также сами риски являются сложными; информация о рисках — неполной; на риски влияют факторы, которые нельзя параметризовать.

Основным результатом исследования стал разработанный «светофор» рисков характерных нарушений законодательства Российской Федерации по налогу на прибыль организаций, показывающий масштаб их влияния и вероятность наступления, который послужил основой для выработки предложений по совершенствованию нормативно-правового регулирования налога на прибыль организаций и оптимизации управления налоговыми рисками в Российской Федерации посредством:

- внедрения контрольных соотношений показателей отчетности;
- внесения дополнительных показателей в декларации;
- изменения форм и состава декларации;
- изменения полномочий контролирующих органов;
- автоматизации контроля и управления налоговыми рисками государства по налогу на прибыль организаций.

БЛАГОДАРНОСТИ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финуниверситету.

ACKNOWLEDGEMENTS

The article was prepared based on the results of research carried out at the expense of budgetary funds under the state assignment of the Financial University.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Тихонова А. Разработка системы управления налоговыми рисками государства. *Проблемы анализа риска*. 2020;17(6):62–75. DOI: 10.32686/1812–5220–2020–17–6–62–75
Tikhonova A.V. Development of a state tax risk management system. *Problemy analiza riska = Issues of Risk Analysis*. 2020;17(6):62–75. (In Russ.). DOI: 10.32686/1812–5220–2020–17–6–62–75
2. Захарова Е., Содномова С. Необходимость риск-ориентированного подхода в налоговом контроле. *Известия Байкальского государственного университета*. 2018;28(4):650–660. DOI: 10.17150/2500–2759.2018.28(4).650–660
Zakharova E.N., Sodnomova S.K. Need for a risk-focused approach in tax control. *Izvestiya Bajkal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*. 2018;28(4):650–660. (In Russ.). DOI: 10.17150/2500–2759.2018.28(4).650–660

3. Рощупкина В. Направления риск-ориентированного подхода в ходе выбора объекта для налоговых проверок. *Вестник Северо-Кавказского федерального университета*. 2018;6(69):158–164.
Roshchupkina V. Directions of risk-oriented approach in the course of object selection for tax audits. *Vestnik severo-kavkazskogo federalnogo universiteta*. 2018;6(69):158–164. (In Russ.).
4. Кравченко В. Оценка исполнения обязательств по налогу на прибыль организаций с учетом фактора риска. *Налоги и финансы*. 2014;3:33–37.
Kravchenko V. Application estimation of liabilities for taxation on profit organizations considering risks. *Nalogi i finansy*. 2014;3:33–37. (In Russ.).
5. Артеменко Г. Применение риск-ориентированного подхода в методике налогового контроля. *Вопросы регулирования экономики*. 2011;2(2):84–96.
Artemenko G. Application of the risk-oriented approach in the methodology of tax control. *Voprosy regulirovaniya ekonomiki = Journal of economic regulation*. 2011;2(2):84–96. (In Russ.).
6. Gupta U. G., Clarke R. E. Theory and applications of the Delphi technique: A bibliography (1975–1994). *Technological Forecasting and Social Change*. 1996;53(2):185–211.
7. Linstone H. A., Turoff M. The Delphi method: techniques and applications. Addison Wesley Publishing Company; 1975. 620 p.
8. Спиридонова А., Хомутов Е. Е. Риск-ориентированный подход в системе менеджмента качества промышленного предприятия: проблема выбора методов управления рисками. *Организатор производства*. 2017;25(2):92–100. DOI: 10.25065/1810–4894–2017–25–2–92–100.
Spiridonova A.A., Khomutova E.G. The risk-oriented approach in the quality management system of an industrial enterprise: the problem of selecting the methods of risk management. *Organizator proizvodstva*. 2017;25(2):92–100. (In Russ.). DOI: 10.25065/1810–4894–2017–25–2–92–100
9. Farsijani H., Moradi M. Identification and prioritization of risk and its effect of the renewable energy life cycle based on performance and risk indicator. *International Journal of Accounting and Finance Studios*. 2019;8(2):61.
10. Khosravi M., Sarvari H., Chan D. W., Cristofaro M., Chen Zh. Determining assessing of risks of commercial and recreational complex building projects in developing countries: a survey of experts in Iran. *Journal of Facilities Management*. 2020;18(3):259–282.
11. Delbecq A. L., Van de Ven A. H., Gustafson D. H. Group techniques for program planning. Glenview, IL, Scott, Foresman, and Co. 1975. 174 p.
12. Van Zolingen S. J., Cees A. Klaassen Selection processes in a Delphi study about key qualifications in senior secondary vocational education. *Technological Forecasting & Social Change*. 2003;70:317–340.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Виталий Иванович Крицкий — заместитель начальника отдела выездных проверок № 1 ИФНС России № 27 по г. Москве, Москва, Россия

Vitaly I. Kritsky — Deputy Head of the Department of On-site Inspections No. 1 of the Federal Tax Service of Russia No. 27 in Moscow, Moscow, Russia

<http://orcid.org/0000-0002-2162-5056>

rskmig@gmail.com

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 15.01.2023; принята к публикации 25.03.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was received 15.01.2023; accepted for publication 25.03.2023.

The author read and approved the final version of the manuscript.