

МИНОБРНАУКИ РОССИИ

федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего  
образования

«Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского»

Факультет экономический

Кафедра «Экономика и финансовая политика»

Выпускная квалификационная работа

(магистерская диссертация)

**Модернизация налогообложения вузов на примере ОмГУ им. Ф.М. Достоевского**

Направление 38.04.01 «Экономика»

Направленность (профиль) «Налоги и налогообложение»

Выполнила студентка

Группы ЭЭБ-631-3-01

Бабайлова А.А.

---

Научный руководитель

Д.э.н., доцент Родина Л.А.

---

Заключение

кафедры о допуске магистерской диссертации к защите

---

Зав.кафедрой «Экономика и финансовая политика», д.э.н., профессор Миллер А.Е.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Омск – 2019

**Оглавление**

|  |    |
|--|----|
| Введение.....  | 3  |
| Глава 1. Теоретические предпосылки налогового регулирования образовательной сферы                        |    |
| 1.1. Сущность и формирование налогового механизма.....   | 7  |
| 1.2. Налоговое регулирование как важнейший элемент налогового механизма.....                             | 16 |
| 1.3. Характеристика налоговых рисков.....  | 20 |
| Глава 2. Оценка и специфика налогообложения представителей сферы высшего образования                     |    |
| 2.1. Характеристика вуза как налогоплательщика.....  | 31 |
| 2.2. Выявление налоговых рисков, возникающих в процессе деятельности вуза.....                           | 43 |
| Глава 3. Моделирование налогообложения вузов   |    |
| 3.1.Обобщение и решение проблем налогообложения, характерных для российских вузов.....                   | 58 |
| 3.2. Возможности решения углубленных проблем налогообложения на примере ОмГУ им. Ф. М. Достоевского..... | 76 |
| Заключение.....  | 85 |
| Библиографический список.....  | 87 |

## Введение

**Актуальность выбранной темы.** Налоговая система России является достаточно молодой, так как ее формирование в своем текущем виде началось лишь в конце прошлого века. К сожалению, на сегодняшний день налоговое законодательство РФ имеет достаточно двойственный характер, в нем содержится множество неточностей и пробелов. Все эти факторы ведут к возникновению недопониманий и проблем у налогоплательщиков в процессе осуществления ими налогового учета. Одним из налогоплательщиков, которые регулярно сталкиваются с проблемами в процессе ведения налогового учета, являются российские высшие учебные заведения. Недостаток финансовых средств, низкая численность высококвалифицированных своевременно обученных сотрудников, отсутствие важных налоговых льгот или сложности с их применением, несоответствия в налоговом законодательстве – все эти негативные факторы отрицательно воздействуют на возможность эффективного выполнения российскими вузами своей основной уставной деятельности. Налоговая система, в которой функционируют вузы, должна быть пересмотрена хотя бы в ряде самых проблемных моментов. Таким образом, можно говорить о том, что тема модернизации налогообложения российских вузов является особенно актуальной на сегодняшний день.

**Степень разработанности.** Разработка основных мероприятий в области налогообложения вузов, внедрение которых на государственном уровне и на уровне вуза могло бы поспособствовать решению выделенных проблем, с которыми ежедневно в процессе ведения налогового учета сталкиваются российские вузы. Методологической базой данной работы являются фундаментальные труды таких ученых, как Смит Адам, Тургенев Николай Иванович, Маркс Карл, Энгельс Фридрих, Вагнер Адольф, Озеров Иван Христофорович, Найт Френк, наших современников экономистов – Панского Владимира Георгиевича, Павленко Николая Анатольевича.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования являются российские вузы на примере ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. Предметом исследования является механизм налогового регулирования вузов и проблемы, имеющиеся в нем.

**Цель и задачи исследования:** разработка мероприятий в области налогообложения, позволяющих российским вузам решить возникшие перед ними проблемы или минимизировать вероятность и последствия наступления налоговых рисков.

Задачи:

- Определить сущность и формирование налогового механизма;

- Рассмотреть налоговое регулирование как важнейший элемент налогового механизма;
- Дать характеристику налоговым рискам;
- Охарактеризовать вуз как налогоплательщика;
- Выявить налоговые риски, возникающие в процессе деятельности в процессе деятельности вуза;
- Обобщить и предложить решения проблем налогообложения, характерных для российских вузов;
- Выделить возможности решения углубленных проблем налогообложения на примере ОмГУ им. Ф.М. Достоевского.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу магистерской диссертации составляют фундаментальные исследования, научные статьи, теории налогообложения, представленные в исследованиях зарубежных и отечественных ученых, нормативно-правовые акты законодательства Российской Федерации, методические указания, инструкции, бухгалтерские балансы организаций, справки и другая финансовая отчетность.

Методологической основой является системный подход, который позволяет рассматривать финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов как совокупность взаимообусловленных элементов. Данный подход используется в исследованиях по экономической теории, финансам, налогообложению, налоговому администрированию и контролю.

**Методы исследования.** Использованы общенаучные, а также прикладные методы исследований: диалектический метод, методы анализа и синтеза, динамических сопоставлений, проведены сравнительный и структурный анализ результатов финансовой деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского и ОмГУПС, использованы методы вертикального и горизонтального анализа деятельности.

**Научная новизна.** В данной магистерской диссертации автором были выделены основные проблемы, с которыми столкнулись российские вузы в процессе ведения деятельности в настоящее время, а также предложены пути решения данных проблем, некоторые из которых были разработаны впервые. Также автором была выполнена научная работа:

- 1) На основе определений понятия «налоговый риск», представленных российскими учеными, автором было предложено уточняющее понятие данного термина;
- 2) Предложена более уточненная концепция налогового регулирования российских вузов.

**Теоретическая и практическая ценность полученных результатов.** Использование мероприятий, разработанных автором данной магистерской диссертации, может позволить решить множество возникающих проблем и противоречий, избежать возникновения либо минимизировать негативные последствия налоговых рисков, с которыми в процессе налогообложения могут столкнуться как российские налогоплательщики, так и государственные органы.

**Степень научной достоверности и апробация результатов.** Результаты представленных в магистерской диссертации анализов и исследований отличаются непротиворечивостью научным основам, базируются на статистических и эмпирических данных, используемых в настоящее время. По теме данной магистерской диссертации были опубликованы две научные статьи, размещенные в электронных библиотеках.

Структура и объем работы: диссертация состоит из введения, трех глав, включающих основные результаты исследования, заключения, библиографического списка, состоящего из 101 источника. Основное содержание диссертации изложено на 94 стр., 20 рис., 15 таб., 0 прил.

Во введении автором обозначена актуальность исследуемой проблемы была определена цель данной магистерской диссертации, а также поставлены задачи, решение которых необходимо для достижения поставленной цели.

Первая глава является теоретической основой данной магистерской диссертации. В ней были выделены основные принципы налогообложения, рассмотрена структура налогового механизма, этапы его формирования, задачи, стоящие перед ним. Также автором рассмотрены элементы налогового механизма, определены формы и методы налогового регулирования. Дана характеристика налоговых рисков, определены факторы их возникновения и последствия.

Во второй главе магистерской диссертации автором была проведена практическая работа. Представлена основная характеристика одного из крупнейших Омский вузов – ОмГУ им. Ф.М. Достоевского, проведен сравнительный анализ финансово-хозяйственной деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского и ОмГУПСа, далее осуществлен глубокий вертикальный и горизонтальный анализ финансовых показателей ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. Также были выявлены основные проблемы, наличие которых характерно для многих российских вузов.

Третья глава магистерской диссертации посвящена решению основных проблем, с которыми сталкиваются российские вузы в процессе осуществления своей деятельности на примере ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. Третья глава данной диссертации является авторским

предложением и содержит основные мероприятия, позволяющие решить выделенные проблемы, а также подсчет эффективности от их реализации.

В завершении работы были подведены основные итоги, также отмечено решение выделенных автором во введении задач, обозначено достижение поставленной цели.

## **Глава 1. Теоретические предпосылки налогового регулирования образовательной сферы**

### **1.1 Сущность и формирование налогового механизма**

Государственное регулирование – важный элемент в развитии любой страны. Потребность в государственном регулировании растет в условиях неопределенности, в те моменты, когда страна и ее население вступают в переходный период своего развития. К основным сферам государственного регулирования относятся:

- Фискальная политика;
- Монетарная политика;
- Внешняя торговля;
- Распределение доходов [33].

Чтобы эффективно воздействовать на перечисленные сферы, необходимо использовать механизмы государственного регулирования экономики, среди которых выделяются:

1. Денежно-кредитная (монетарная) политика. Основной целью является контроль над денежной массой, находящейся в обращении;

2. Бюджетно-налоговая политика. Направлена на обеспечение экономического развития страны посредством регулирования процессов в области справедливого распределения государственных доходов и налогообложения. Реализация бюджетно-налоговой политики оказывает важное влияние на осуществление хозяйственных процессов в стране.

В течение прошлого века, государство активно использовало методы денежно-кредитной политики, однако сегодня, роль бюджетно-налогового регулирования растет стремительными темпами, этому способствует глобализация, а также напряженная политическая и экономическая ситуация, сложившаяся в мировом сообществе. Двойственность в отношении ведущих стран к России, введение экономических санкций, требует активного развития собственного сельского хозяйства и промышленного производства, важным ориентиром на развитие экономики страны становится импортозамещение. Для достижения высоких результатов в выбранной области, необходима эффективная реализация налогового механизма [96].

Налоги – основной инструмент, который используют государства как метод влияния на производителей и потребителей товаров, работ, услуг. Российский ученый – И.Х. Озеров, признавая важность налогообложения, считал, что налог – орудие экономических и социальных реформ. Отмечая роль налогов, он сравнивал их с социальным реформатором.

Нельзя не согласиться с мнением ученого, ведь реализуя налоговую политику, государство может активно поддерживать развитие одних отраслей промышленности и замедлять рост других. Таким образом, можно сделать вывод о том, что налоговый механизм – это весьма сложная система, скрывающая в себе обширный потенциал влияния на все сферы общественной жизни [16].

Важнейший вклад в развитии теории налогов внес родоначальник классической политической экономии – Адам Смит. В своем фундаментальном труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» Смит представлял налоговую систему как систематическое и упорядоченное изъятие у хозяйствующих субъектов части их доходов в пользу государственной казны. А. Смит выделил четыре основных принципа налогообложения: равенства и справедливости, удобства, определенности и экономии.

1) Принцип равенства и справедливости гласит, что все граждане должны участвовать в формировании финансов государства;

2) Принцип определенности. Его суть состоит в том, что налог, который уплачивает гражданин, должен быть точно определен, определено время его уплаты, способ и размер налога должны быть ясны налогоплательщику;

3) Принцип удобства означает, что налог должен взиматься в то время и в том месте, которое удобно налогоплательщику;

4) Принцип экономии требует максимальной эффективности, которая выражается в низких издержках государства на осуществление налогового процесса [85, с 415-418].

А. Смит заложил фундамент в развитие основ налогообложения. Впоследствии принципы, выделенные Смитом, получили развитие в работах российского ученого Николая Ивановича Тургенева. Исследования Тургенева сыграли значительную роль в развитии теории налогообложения первой половины XIX века. Цель Тургенева заключалась в стремлении к налогообложению, которое бы не было обременительно для народа. Основываясь на принципах Смита, Тургенев выделил правила, следование которым поможет достижению цели: равное распределение налогов; определенность налогов; сбор налогов в удобное время; дешевый сбор налогов; «общее» правило. Четыре из указанных правила в некоторой мере дублируют принципы, выделенные А. Смитом, но к ним Н.И. Тургенев добавил еще одно – «общее» правило. Чтобы источники государственных доходов не истощались, налог должен взиматься только с чистого дохода. Тургенев был противником взимания налога на заработную плату. По мнению ученого, при «непеременяющемся» состоянии государства налог на заработную плату тяжел для простого работника, что негативно отражается и на состоянии самого государства. Необходимо отметить, что принципы, выделенные вышеуказанными классиками, к настоящему времени не только не



потеряли, но и приобрели еще большую актуальность. Следование этим принципам будет способствовать наиболее эффективному функционированию налогового механизма любого современного государства. [85, с 415-418; 82, с. 247, с. 280].

Основываясь на принципах, выделенных А. Смитом и продолженных Н.И. Тургеневым, автором данной работы также были выделены основные принципы налогообложения, но уже с учетом адаптации на современный период. Среди этих принципов можно выделить:

1) Принцип справедливости. Все граждане должны участвовать в формировании финансов страны, пропорционально своим финансовым возможностям. Недопустимо взимание любых налогов с гражданина, имеющего доход ниже или равному прожиточному минимуму;

2) Принцип информативности. Все информация о налогах, которые должны быть уплачены, их размере, наличии либо отсутствии льгот, срока уплаты, наличии просроченных платежей, начисленных штрафов, пеней, должна быть корректна четко определена и доступна налогоплательщику в актуальной версии на сайте ФНС в личном кабинете налогоплательщика;

3) Принцип удобства. Налог должен взиматься тем способом, который удобен налогоплательщику: через отделение почтовой связи, банковское отделение, при помощи мобильного приложения либо оплату через личный кабинет налогоплательщика;

4) Принцип рациональности затрат на осуществление процесса налогообложения. Умеренные расходы на содержание государственного аппарата в области налогообложения, поддержание оптимального уровня заработной платы и численности сотрудников ФНС;

5) Принцип ориентации на развитые страны. При формировании и поддержании налоговой системы, государству необходимо ориентироваться на опыт развитых стран.

Данные принципы, разработанные автором, максимально отвечают требованиям современной налоговой системы и адаптированы для России.

Известным критиком налогообложения считается родоначальник теории марксизма – Карл Маркс. Основным тезисом Маркса о налогах является: «в налогах воплощено экономически выраженное существования государства», последователи Маркса считали налоги экономической основой правительственной машины. Критикуя налоги, представители марксизма рассуждали о том, что налоги – это механизм перераспределения дохода в пользу правящих классов. Ратуя за построение коммунизма, характерной чертой которого является отчуждение частной собственности в пользу государства, сторонники марксизма не отрицали существование налогов на собственность на одном из промежуточных этапов движения к коммунистическому обществу. В одном из своих

сочинений К. Маркс и Ф. Энгельс, рассуждая о природе налогов, признавали, налог на землю, как единственный невреда, то есть справедливый. Проанализировав мнения представителей марксистской школы, автор может сделать вывод о том, что марксисты, не особо углубляясь в изучение налогообложения, допускали некоторые противоречия. Так, например, с одной стороны признавая важность налогообложения для существования государства, они считали налоги лишь источником жизни для правящих слоев населения, однако, не отрицая необходимости налогообложения на пути к построению коммунизма. Таким образом, имея в своем распоряжении фундаментальные источники экономических знаний, типа «Капитала», современное поколение, к сожалению, не унаследовало от марксизма стройной теории о налоговом механизме [30; 89].

Налогообложение является важнейшей частью экономической политики любого государства. Для осуществления стратегических целей, направленных на стабильное развитие страны, необходимо грамотное формирование налогового механизма. Место налогового механизма в процессе реализации стратегических целей государства представлено на схеме (рисунок 1) [33].



Рисунок 1 – Место налогового механизма в системе реализации целей развития государства

Представленная схема показывает, что в общем виде налоговый механизм - это совокупность способов и правил налоговых отношений, с помощью которых обеспечивается достижение стратегических целей налоговой политики государства.

Если рассматривать понятие налогового механизма в его современном виде, то необходимо выделить два основных аспекта. С одной стороны, налоговый механизм представляет собой часть налоговой теории, с помощью которой осуществляются перераспределительные отношения. С другой стороны, налоговый механизм выступает как экономический рычаг, способствующий исключению субъективности при организации налогообложения. При формировании налогового механизма необходимо пройти этапы:

1. Разработка. Подготовительный этап. Происходит оформление идеи создания налогового механизма. После определения идеи осуществляется отбор методов, подготовка законодательных актов, которые будут способствовать эффективному функционированию налогового механизма;

2. Внедрение. Важный этап, на котором происходит запуск налогового механизма на практике. Перед началом осуществления этапа, необходимо еще раз тщательно убедиться в целостности налогового механизма, отсутствии ошибок и пробелов в разработанном налоговом законодательстве;

3. Контроль. На данном этапе проводится отслеживание деятельности налогового механизма, функционирования его элементов, осуществляется сбор информации, выявляются положительные и отрицательные последствия от его внедрения, рассчитывается эффективность;

4. Анализ. Заключительный этап, на котором подводятся итоги, осуществляется анализ функционирования налоговой системы после внедрения налогового механизма, решаются вопросы о необходимости модернизации налогового механизма, а также разрабатываются пути его совершенствования.

При рассмотрении налогового механизма, необходимо выделить его субъекты и объекты. К субъектам налогового механизма на макро-уровне относят государство, на микро-уровне – отдельный хозяйствующий субъект (это может быть как физическое, так и юридическое лицо). Объектом налогового механизма на макро-уровне являются налоговые доходы бюджетной системы, в свою очередь на микро-уровне объектом выступают обязательства налогоплательщика. Между субъектами и объектами налогового механизма прослеживается связь: налоговые обязательства, уплачиваемые налогоплательщиками, в итоге становятся налоговыми доходами государства. Выявленная связь нашла свое отражение в двойственности задач, стоящих перед налоговым механизмом. К этим задачам относятся:

1. Содействие эффективной реализации целей, государственной политики;
2. Обеспечение баланса между интересами государства и хозяйствующих субъектов [9].

Выделенные задачи, показывают, что оптимальная налоговая система может существовать только при наличии эффективного налогового механизма. В нашей стране, налоговый механизм в своем текущем виде получил развитие в конце прошлого века и на сегодняшний день не достиг пика эффективности. Ежегодно Российское правительство ставит множество важнейших целей, направленных на рост экономики, но достижение этих

целей возможно лишь при эффективном функционировании налогового механизма. Однако из-за относительной молодости налогового механизма, реализация многих целей затруднена.

Налоговый механизм имеет сложную структуру, состоящую из совокупности налогов и сборов, законодательных актов, норм, правил, элементов и методов воздействия. Для функционирования налогового механизма необходимо отсутствие пробелов и ошибок в законодательных актах и нормативах, а также слаженное взаимодействие всех его элементов. К основным элементам налогового механизма относятся: регулирование, планирование и контроль [16, 9].

1. Налоговое регулирование – это использование мер косвенного воздействия на экономические и социальные процессы, путем регулирования налоговой системы, установления налоговых льгот, налоговых ставок, определения общего уровня налогообложения.

Налоговое регулирование является важнейшей частью государственного регулирования, направленное на обеспечение реализации целей и задач, поставленных правительством. Механизм налогового регулирования применяется для развития страны, стимулируя экономический рост в слаборазвитых районах путем регулирования уровня налогообложения. Более подробно, механизм налогового регулирования будет рассмотрен далее [35; 97].

2. Налоговое планирование – деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и налогоплательщиков по определению на определенный период времени экономически обоснованного размера поступлений налогов в государственную казну, а также объема налогов, подлежащих уплате хозяйствующим субъектом. Налоговое планирование является способом, который позволяет минимизировать величину налоговых отчислений в бюджет, используя законные льготы и приемы сокращения налоговых обязательств. К основным элементам налогового планирования относятся: разработка стратегии оптимизации налоговых обязательств; осуществление учетной политики; эффективное ведение бухгалтерского учета и отчетности [26, с. 180].

Необходимо выделить основные стадии реализации налогового планирования:

Первая стадия заключается в поиске максимально удобного с точки зрения налоговой системы, места для размещения организации, ее структурных подразделений. Данная стадия носит организационный характер.

На второй стадии решаются вопросы выбора юридической формы будущего предприятия исходя из его направленности и целей деятельности.

Третья стадия включает осуществление текущего налогового планирования. На данной стадии решаются вопросы правильного исчисления налоговых обязательств, оптимального использования налоговых льгот.

На четвертой заключительной стадии решаются вопросы, связанные с реализацией прибыли и других накоплений [26, с.181; 98].

Планирование является очень важным элементом налогового механизма, грамотная осуществление которого позволяет налогоплательщикам, как юридическим, так и физическим лицам вести оптимальный налоговый учет.

3. Налоговый контроль. В налоговом кодексе (НК РФ) есть глава, посвященная определению понятия и организации налогового контроля. Согласно статье 82 НК РФ, налоговый контроль – это деятельность уполномоченных органов, осуществляющих контроль над соблюдением налоговыми агентами, плательщиками налогов и сборов, налогового законодательств, в порядке, установленном НК РФ [38, с. 134].

Основная цель налогового контроля - обеспечение законности и эффективности налогообложения. Необходимо обратить внимание на субъекты, которые наделены полномочиями осуществления налогового контроля:

- Налоговые органы;
- Таможенные органы;
- Органы внутренних дел;
- Следственные органы [39].

В целях осуществления эффективного налогового контроля, перечисленные субъекты обмениваются информацией о результатах проведенного контроля, о выявленных со стороны налогоплательщиков нарушениях законодательства, о предпринятых мерах по пресечению налоговых преступлений и т.д. К основным формам проведения налогового контроля относят:

- 1.Налоговые проверки, являются основной формой налогового контроля;
- 2.Получение объяснений от налоговых агентов и плательщиков налогов и сборов;
- 3.Анализ данных бухгалтерского учета;
- 4.Визуальный осмотр территории, используемой налогоплательщиков для реализации деятельности, приносящей прибыль;
- 5.Другие формы контроля, регламентируемые налоговым законодательством [26, с. 141].

Согласно статье 14 НК РФ, при осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение и распространение, полученной о налогоплательщике информации, нарушающей его конституционные права, либо информации, составляющей

профессиональную тайну. На сегодняшний день выделяют несколько видов налогового контроля в зависимости от времени и места его проведения. Рассмотрим виды налогового контроля более подробно:

1. В зависимости от времени проведения выделяют предварительный налоговый контроль (до отчетного периода); текущий (осуществляется непосредственно в отчетном периоде); последующий налоговый контроль (основной задачей является оценка полноты исполнения обязательств со стороны налогоплательщиков).

2. Исходя из места осуществления налогового контроля, выделяют выездные и камеральные проверки. Согласно статье 88 НК РФ, камеральную проверку проводят по месту нахождения налогового органа, основываясь только на документы, подтверждающие информацию о деятельности налогоплательщика. В свою очередь, согласно статье 89 НК РФ выездной налоговый контроль осуществляется непосредственно на территории налогоплательщика на основании решения руководителя налогового органа [38, с. 159 – 161].

Налоговый контроль является завершающим элементом налогового механизма. Осуществление стабильного налогового контроля позволяет полноценно обеспечивать имущественные права государства, а также муниципальных образований. Проведение налогового контроля, позволяет выявить ошибки и неточности, допускаемые при ведении налогового учета как юридическими, так и физическими лицами [5; 84].

Налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование и налоговый контроль – это те самые три кита, на которые опирается налоговый механизм. К основным проблемам, которые возникают в процессе работы налогового механизма, можно отнести:

1. Несовершенство законодательной базы. Несмотря на то, что законодательные акты и нормативы постоянно обновляются, в них встречаются пробелы, которые дезинформируют налогоплательщиков, что может привести к непредумышленному сокрытию части доходов. Быстрое изменение нормативов бюджетного законодательства, вслед за которыми не всегда успевают перестроиться положения налогового законодательства, также ведет к путанице в организации налогового учета и как следствие - недополучению налоговых поступлений в бюджеты разных стран.

Вторым аспектом несовершенства законодательной базы является сложность для восприятия множества формулировок, трактующих акты и нормативы. Большая часть информации, размещенная в налоговом законодательстве, доступна для понимания лишь юридически образованной части населения, это вносит путаницу в осуществление деятельности предприятий, на которых с ведением налогового учета непосредственно связаны экономисты и бухгалтера. От сложности трактовки положений налогового

законодательства, страдают и физические лица, поскольку далеко не все налогоплательщики способны отслеживать актуальные изменения и дополнения в законодательстве.

2. Высокая доля теневой экономики. Распространение теневой экономики лишает бюджеты значительной доли налоговых поступлений. Данная проблема способствует развитию недобросовестной конкуренции, поскольку ставит предприятия, которые честно уплачивают налоговые обязательства на одну арену с компаниями, укрывающими свои доходы от государства, но вливающими их в усовершенствование своей продукции. Таким образом, в борьбе за покупателя, добросовестные предприятия часто попадают в невыгодные условия, а компании, ведущие политику теневой деятельности, «отмывая» полученную прибыль, преумножают свои доходы, тем самым лишая государственную казну налоговых поступлений [21].

3. Уклонение от налогообложения. Не только юридические, но и многие физические лица стремятся укрыть часть своих доходов от взгляда налоговых органов любыми путями. Для этого существует множество различных способов: оформление имущества на близких родственников или друзей, сознательное допущение ошибок или недоговоренностей при заполнении налоговой декларации, получение основной части заработной платы в «конверте», неофициальное трудоустройство. Уклонение от уплаты налогов – это еще один фактор, сильно влияющий на снижение налоговых поступлений в бюджеты всех уровней, поэтому борьба с налоговыми нарушителями – важное направление деятельности Правительства любого государства.

На появление и развитие выделенных проблем, оказывают влияние следующие факторы:

1. Более низкий уровень налоговой культуры российских налогоплательщиков по сравнению с развитыми странами;
2. Менталитет. Стремление человека к преумножению своих доходов, реализуется путем сокрытия налогооблагаемой их части;
3. Низкий уровень доверия населения к государственным налоговым органам за счет исторических прецедентов [21].

Решение всех выделенных проблем, очень важно для развития социально-экономической системы любого государства. Однако за счет того, что проблемы были накоплены в течение многих лет, для их решения потребуется длительное время. Налоговый механизм – важнейшая часть государственной налоговой политики. Налоговый механизм отвечает за справедливое обложение налогами плательщиков различных категорий, обеспечение выбора оптимальных методов и способов и места взимания налогов, а также конечное перераспределение налоговых доходов между бюджетами различных уровней.

Подводя итог, стоит отметить, что для осуществления эффективной деятельности налогового механизма, необходимо неукоснительное соблюдение фундаментальных принципов налогообложения, выделенных вышеупомянутыми классиками еще несколько веков назад, но не потерявших свою актуальность и в настоящее время.

В данном пункте был рассмотрен механизм налогообложения, дана характеристика его основных элементов: налоговое регулирование, планирование и контроль. Также были выделены цели налогового механизма. В завершении данной части были рассмотрены основные проблемы, которые мешают эффективному функционированию налогового механизма в целом и отдельным его элементам.

## **1.2. Налоговое регулирование как важнейший элемент налогового механизма**

Как известно, государственная налоговая политика реализуется через налоговый механизм, одним из элементов которого наряду с налоговым планированием и контролем, является налоговое регулирование. Таким образом, можно говорить о том, что налоговое регулирование – это важнейшая часть налоговой системы любого государства.

Налоговое регулирование в широком смысле - это процесс государственного влияния на хозяйствующие субъекты, путем использования различных налоговых методов, с целью обеспечения эффективного развития экономики страны и достижения макроэкономического равновесия. В узком смысле налоговое регулирование - это воздействие государственных органов на финансовые ресурсы хозяйствующих субъектов, путем установления, исчисления и взимания налогов, в целях реализации основных функций налогообложения. Основной целью налогового регулирования является обеспечение экономической целесообразности и эффективности любого вмешательства в непрерывную работу налоговой машины. С помощью своих методов механизм налогового регулирования позволяет оказывать воздействие на различные сферы общественной жизни, в зависимости от задач, которые были поставлены перед ним государственной политикой [32; 97].

Что касается нормативно-правовой базы, то основные правила осуществления налогового регулирования зафиксированы в налоговом законодательстве. Российское налоговое законодательство включает Налоговый кодекс РФ, состоящий из двух частей, законодательные акты и нормы субъектов РФ и органов исполнительной власти. Такое многообразие законодательных элементов обусловлено сложностью и многоступенчатостью



налоговой системы нашей страны, без которой и в итак несовершенном бюрократическом механизме, наступил бы настоящий хаос [88].

Механизм налогового регулирования состоит из четырех основных элементов, каждый из которых будет рассмотрен более подробно. К ним относят:

1. Субъекты, объекты;
2. Формы;
3. Методы;
4. Инструменты [43].

Субъекты налогового регулирования необходимо рассматривать под двумя углами. С одной стороны – это государство, в лице законодательно уполномоченных органов власти, осуществляющих формальную деятельность по разработке и внедрению нормативов, актов, предписаний. С другой стороны субъектами налогового регулирования выступают хозяйствующие субъекты, вынужденные подчиняться тем правилам, которые формируются на уровне государственной власти [32].

Налоговое регулирование представляет собой управляющее воздействие субъекта (государство) на объект. Таким образом, к объектам налогового регулирования можно отнести территориальные образования и регионы, различные сектора мировой и национальной экономики, отдельные предприятия. В общем виде объекты налогового регулирования представляют собой элементы целенаправленного управляющего государственного воздействия. Необходимо отметить, что в зависимости от объекта, на который направлено налоговое регулирование, могут возникать ответные реакции, выраженные в активной и пассивной формах. К активной форме можно отнести оспаривание налогоплательщиками незаконных действий налоговых органов, пассивная форма проявляется в сознательном переходе хозяйствующих субъектов на сторону теневой экономики. Для предвидения возникновения ответных реакций, государство использует налоговое прогнозирование и методы налогового регулирования для уменьшения возможных негативных последствий.

Механизм налогового регулирования в общем виде представляет собой две формы воздействия: ограничительную и поощрительную. Ограничительная форма заключается в установлении более высокого уровня налогообложения определенных отраслей производства, сдерживающих их развитие. Поощрительная форма налогового регулирования является противоположностью и характеризуется стимулирующим воздействием на производство [32].

Подтверждая слова о формах налогового регулирования, рассмотрим взгляды немецкого экономиста девятнадцатого века Адольфа Вагнера, который писал: «Наряду с

ближайшей, чисто финансовой, целью налога, может быть различаема и поставлена еще одна цель: осуществлять с помощью налога регулирующее вмешательство в распределение народного дохода и народного имущества в общем так, чтобы произошло изменение в том распределении, которое происходит в условиях свободного обмена» [24].

Анализируя мнение А. Вагнера, мы приходим к выводу о его несомненной правоте, ведь осуществляя налоговое регулирование, Правительство любой страны стремится к достижению поставленных целей в экономической и социальной областях общественной жизни. Таким образом, можно говорить о том, что налоговое регулирование – это один из косвенных способов воздействия на экономику страны. Результативность осуществления налогового регулирования измеряется путем сопоставления степени достижения объектом регулирования идеального состояния, то есть полноты реализации государством стратегических целей, а также объема издержек, затраченных для достижения идеального состояния. Для реализации поставленных Правительством целей, необходимо использование основных методов налогового регулирования. Как уже было отмечено выше, налоговое регулирование имеет две основные формы: поощрительную и ограничительную, таким образом, в зависимости от целей, стоящих перед налоговым регулированием, осуществляется отбор и внедрение методов, которые будут способствовать реализации поставленной цели. На схеме (рисунок 2) выделены основные методы налогового регулирования, в зависимости от его форм.

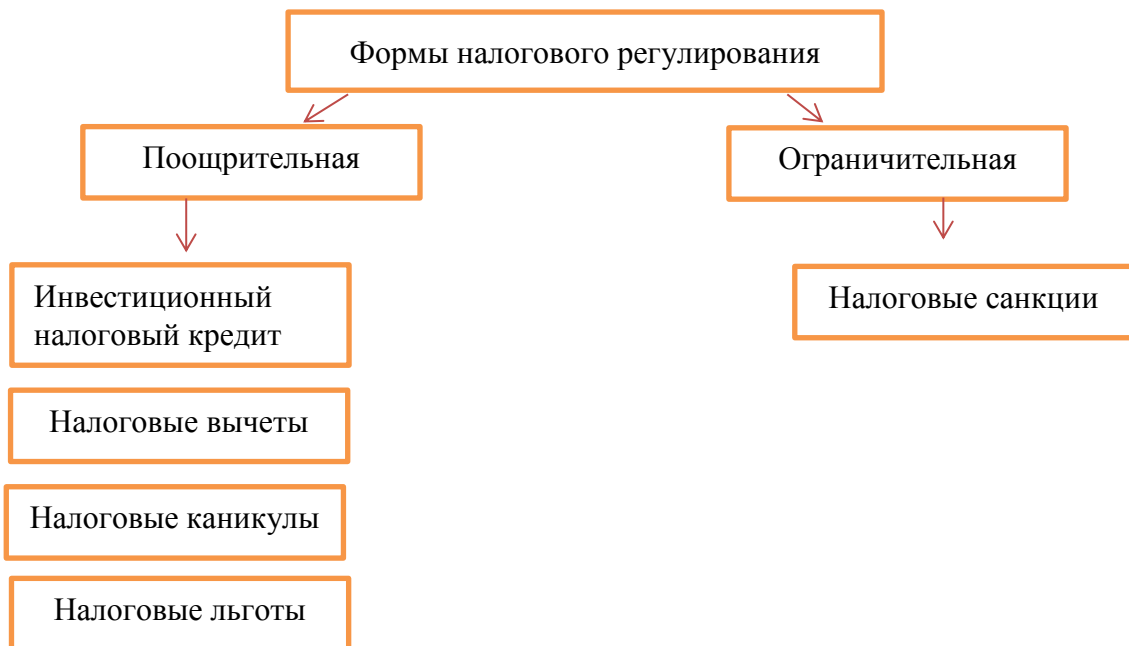


Рисунок 2 – Формы налогового регулирования

Необходимо выделить основные цели, стоящие перед государством, а также определить методы налогового регулирования, влияющие на эффективную их реализацию:

1. Достижение стабильного развития экономики, за счет роста основных показателей (ВВП, ВВП, ВВП по ППС, курса национальной валюты по отношению к мировым валютам). Реализация этой цели способствует укреплению позиции государства на мировой арене, установлению оптимального баланса во внешнеэкономической деятельности. Для достижения данной цели необходимо грамотное осуществление налогового регулирования по отношению к отечественным предприятиям, с использованием стимулирующих методов, к которым можно отнести налоговое льготирование и кредитование. [32]

2. Фиксация уровня цен на продукты и услуги. Снижения налоговых ставок на производство и реализацию основных товаров и услуг, позволит удерживать уровень цен на примерно одинаковом уровне. Фиксация цен позволит потребителям наиболее полно удовлетворять свои потребности, что в конечном итоге положительно скажется на уровне жизни населения;

3. Обеспечение населения официальным трудоустройством. На сегодняшний день, большое количество работодателей стремится к уклонению от уплаты налогов с оплаты труда своих сотрудников, путем неофициального трудоустройства и выплаты заработной платы в конверте. К сожалению, стремление к преумножению своих доходов любыми путями, заложено в менталитете многих людей. Представим, что средний уровень чистой заработной платы в конкретной организации – 21270 рублей, в штате 25 сотрудников, 20 из которых официально трудоустроены. Согласно статье 224 НК РФ, ставка НДФЛ в России составляет 13%, таким образом, всего 780000 рублей в год перечисляет работодатель в налоговый орган за уплату НДФЛ со своих сотрудников, укрывая 195000 рублей в год за счет неофициального трудоустройства. Таких недобросовестных работодателей в нашей стране очень много, поэтому ежегодно государственная казна недополучает миллиарды рублей от налоговых поступлений. Необходимо наказывать таких работодателей нарушающих налоговое законодательство, путем применения методов санкционирования [38, с. 510];

4. Обеспечение нуждающейся части населения таким уровнем минимального дохода, который позволил бы приобретать все товары первой необходимости. Во многих зарубежных странах, при налогообложении населения с низким уровнем дохода применяются более низкие налоговые ставки, так например, в Германии по состоянию на 2016 год, если доход резидента за налоговый год не превысил 8652 € (примерно 560000 рублей), то ставка по налогу на доходы физических лиц равна 0 %. Данная система положительно влияет на уровень качества жизни населения Германии [78].

5. Эффективное функционирование системы социальной защиты населения (пенсионеров, членов многодетных и неблагополучных семей, инвалидов). Для

оптимального осуществления налогообложения социально-неразвитых слоев населения, необходимо использование методов налогового регулирования, направленных на снижение тяжести налогового бремени, к которым относится введение льгот и вычетов;

6. Охрана окружающей среды от отходов, полученных в результате промышленной деятельности крупных предприятий. На реализацию данной цели в России воздействует применение системы экологических платежей: плата за негативное воздействие на окружающую среду, утилизационный и экологический сборы. Однако, одного только введения сборов не достаточно, необходимо применение метода санкционирования, как наказания за допущенные нарушения, то есть, предприятия, осуществляющие выброс вредных веществ в запрещенном месте или в количестве, превышающем норму, должны быть оштрафованы. К сожалению, инструменты метода санкционирования не всегда достигают виновника. Так, например, в 2017 году в Омской области зафиксированы выбросы этилмеркаптана в обширном объеме, однако, на протяжении уже нескольких месяцев источник выбросов не может быть обнаружен, таким образом санкции до сих пор не были предприняты к виновному предприятию [98; 100].

### **1.3 Характеристика налоговых рисков**

В современном мире любая сфера деятельности неразрывно сопряжена с вероятностью возникновения рисков, их присутствие в жизни каждого человека неоспоримо. Риски бывают разные: какие-то могут иметь более опасные последствия, какие-то менее, но чем лучше изучен возможный риск, точнее подсчитана вероятность его наступления, тем больше шансов у руководства любой организации избежать его негативных последствий. Такая категория как риск появилась еще в глубокой древности, когда первобытные люди, пытаясь добыть пропитание для своей семьи, ежедневно подвергали свою жизнь опасности. Введение в науку термина «риск» было связано с ощущением опасности при реализации какой-либо сферы хозяйственной жизни. Риск является понятием неоднозначным, так, толковый словарь русского языка дает два определения данному термину: с одной стороны риск – это возможность опасности, а с другой риск – это действие на удачу, в надежде на счастливый исход. На сегодняшний день существует множество подходов к делению рисков на группы на основе определенных признаков и критериев, представим наиболее общую классификацию рисков по факторам возникновения:

-Политические риски;

- Социальные риски;
- Экологические риски;
- Экономические риски;
- Профессиональные риски [45].

На сегодняшний день риски являются важной частью экономической деятельности любой организации. Одной из опасностей, которая подстерегает организацию в процессе осуществления своей деятельности, является экономический риск. В широком смысле экономические риски – это возможность потерь вследствие случайного характера результатов действий или хозяйственных решений [8, 69].

Современные ученые также дают свою трактовку экономическим рискам. С точки зрения основателя Чикагской экономической школы – Френка Хейнемана Найта, экономический риск относится к некой нестрахуемой неопределенности, которая играет важную роль в формировании прибыли. К главным источникам неопределенности Найт отнес производственные процессы, осуществляемые в организации, на предсказуемость которых влияет проведение анализа деятельности, экспериментов и исследований. Нельзя не согласиться с мнением Найта, поскольку риски негативно влияют на внутреннюю ситуацию в организации, и лишь прогнозирование вероятности наступления рисков, их анализ и детализация могут способствовать разработке мероприятий по минимизации возможных потерь [94].

Как и все остальные виды рисков, экономические риски в зависимости от характерных признаков можно разделить по группам. Изучая экономические риски можно обнаружить большое количество различных классификаций, что весьма правомерно, ведь существует много разных подходов к изучению экономических рисков. Рассмотрим наиболее общую классификацию:

По времени возникновения выделяют:

1. Ретроспективные. Тщательный анализ таких рисков позволит максимально точно спрогнозировать вероятность наступления риска в будущем периоде;
2. Текущие. К этому виду относят риски, которым подвержена организация в настоящий момент времени.
3. Перспективные. Это риски, которые могут возникнуть в будущем периоде. На данную группу может повлиять наличие или отсутствие ретроспективных и текущих рисков [12].

По характеру учета можно выделить:

1. Внешние. Это риски, которые не имеют непосредственной связи с деятельностью организации, такие риски зависят от множества других факторов: экологических

(загрязнение окружающей среды), демографических (спад уровня рождаемости), политических (нестабильная ситуация на мировой арене) и т.д. В свою очередь, внешние риски можно разделить на:

1.1 Риск ликвидности;

1.2 Риск успеха.

2. Внутренние. Вероятность возникновения этой категории рисков напрямую зависит от деятельности организации или ее контрагентов (юридические, физические лица, которые проявляют интерес к деятельности организации). Выбранная стратегия, технологическое оснащение, уровень производительности труда, научный потенциал и пр. – все эти факторы оказывают влияние на появление рисков [11].

Также экономические риски можно разделить в зависимости от последствий, к которым они могут привести:

1. Чистые. Данный вид рисков почти всегда несет потери для деятельности организации. Факторы возникновения этого вида риска не всегда зависят от деятельности организации, это могут быть чрезвычайные ситуации, несчастные случаи и т.д.

2. Спекулятивные. В отличие от чистых, спекулятивные риски могут нести не только потери, но и прибыль для организации. Изменение курса валют, внесение поправок в законодательные акты, снижение стоимости на ресурсы, рост спроса на рынке и т.д. – при прочих равных условиях данные факторы будут способствовать росту размеров прибыли организации [11].

В зависимости от области деятельности, в которой экономические риски могут возникнуть, выделяют:

1. Кредитные риски;

2. Процентные риски;

3. Валютные риски;

4. Инвестиционные риски;

5. Налоговые риски [93].

Объектом данного исследования являются российские высшие учебные заведения, деятельность которых из всех экономических рисков чаще всего подвержена налоговым рискам, поэтому данная категория экономических рисков будет рассмотрена более подробно.

Процесс налогообложения в нашей стране регулируется положениями, закрепленными в налоговом кодексе (НК РФ). Согласно статье 8 НК РФ, налог – это обязательный, индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с плательщика в форме отчуждения принадлежащих ему денежных средств, в целях финансирования деятельности государства и (или) муниципальных образований. Соответственно, налогообложение – это

законодательно установленный процесс установления ставок, взимания и уплаты налоговых платежей с плательщиков [38, с. 10].

Современные принципы налогообложения можно представить в таком виде:

Принцип законности. Все налоги и сборы необходимо уплачивать в полном объеме в соответствии с законодательством;

Принцип своевременности. Все налоги и сборы должны быть уплачены не позднее установленного срока;

Принцип минимизации. Использование налогоплательщиком налоговых льгот, установление минимального уровня налоговых выплат не должно нарушать законодательство [41].

Выделенные принципы были сформулированы для России, однако с большой долей вероятности можно предположить, что они являются актуальными для большинства современных государств.

Несмотря на то, что в процессе своего эволюционирования налоговая система России прошла множество этапов, при налогообложении учебных учреждений все еще применяется сложная налоговая система, которая внесла немало проблем в осуществление образовательной деятельности.

Процесс налогообложения можно охарактеризовать как противостояние государства и налогоплательщиков, к которым относятся физические и юридические лица. В любом противостоянии каждая сторона подвержена возникновению рисков, в данном случае речь идет о налоговых рисках. «Налоговые риски» - еще не устоявшийся современный термин, поэтому на сегодняшний день в экономической литературе отражены различные подходы к его определению. Так, наш современник В.Г. Пансков характеризует налоговые риски, как вероятность финансовых потерь для всех участников налоговых правоотношений. В свою очередь, судебно-экономический эксперт Н.А. Павленко трактует налоговые риски с юридической точки зрения, как денежную оценку нерациональных действий должностного лица организации в области налогового учета [13; 67; 68].

По мнению автора, трактовки термина «налоговый риск», предложенные В.Г. Пансковым и Н.А. Павленко не отражают в полной мере глубины данного понятия. На основе представленных выше определений, автором была предложена уточняющая трактовка данного термина. «Налоговый риск» – это денежная либо материальная оценка нерациональных действий должностного лица организации в области налогового учета, связанная с допущением ошибки по вине самого должностного лица, либо с наличием неточностей в налоговом законодательстве.

В узком смысле понятие «налоговый риск» можно трактовать как со стороны налогоплательщика, так и со стороны государства. С точки зрения налогоплательщика, налоговые риски – это способ определения размера потенциального убытка, возникшего в результате ошибочно принятых решений либо изменений в налоговом законодательстве. В свою очередь, со стороны государства налоговые риски - это возможность возникновения финансовых потерь за счет несвоевременной уплаты налогов плательщиками, либо их сокрытия [13].

Исходя из представленных выше различных определений термина «налоговый риск», автором данной работы можно сделать вывод о том, что налоговые риски имеют двойственный характер. Двойственность проявляется в том, что с одной стороны налоговые риски могут возникать в процессе реализации государством своих функций, а с другой стороны в связи с ошибками, которые по тем или иным причинам допускают налогоплательщики, в процессе осуществления налогового учета.

Подводя итог, отметим, что поскольку налоговые риски являются четко определенной экономической категорией, то они обладают характерными чертами, среди которых можно выделить:

- А) Временной разрыв между принятием определенного управленческого решения и наступлением события, связанного с налоговым риском;
- Б) Возможность появления новых видов рисков, вероятность возникновения которых, невозможно было предугадать;
- В) Высокий уровень проявления субъективности при оценке вероятности наступления налогового риска и его последствий;
- Г) Низкая вероятность наступления благоприятного исхода событий;
- Д) Наступление крайне негативных последствий для деятельности организации при возникновении налогового риска [25].

Перечислив основные характерные черты налоговых рисков, необходимо перейти к их видам. Классификация налоговых рисков по определенным признакам представлена в таблице (таблица 1) [25, 36, 37].



Таблица 1 - Классификация налоговых рисков

| Классификационный признак  | Название  | Характеристика  |
|----------------------------|---|---|
| По характеру возникновения | Внешние риски   | На их наступление влияют различные макроэкономические факторы: политическая ситуация как в отдельной стране, так и в мире, уровень устойчивости налоговой системы к внешним раздражителям, недобросовестные контрагенты и пр. |
|                            | Внутренние риски  | Вероятность наступления зависит от деятельности, непосредственно осуществляемой организацией: переход на новую систему налогообложения, аккуратность и прозрачность ведения налогового учета и пр.                            |
| По времени наступления     | Текущие риски   | Риск возникает в данное время и в данном месте. Пример: неподача налоговой декларации в срок, допущение ошибок в декларации   |
|                            | Будущие риски   | Риски, которые еще не наступили и наступление которых можно избежать при своевременном принятии налогоплательщиком определенных действий (бездействий)  |
| По виду последствий        | Риски налогоплательщика, возможно вероятность возникновения слишком тяжелого налогового бремени |   |
|                            | Риски реализации налогового контроля уполномоченными органами                                   |   |
|                            | Риски уголовного или административного преследования за допущенные нарушения                    |   |

Продолжение таблицы 1

|  |   |   |
|--|---|---|
| По использованию источников для управления рисками | Риски, управляемые за счет собственных внутренних источников организации                  |   |
|  | Риски, управляемые путем привлечения внешних, в том числе и заемных источников            |   |
|  | Риски, управление которыми требует использования как внешних, так и внутренних источников |   |
| По степени предсказуемости                         | Предсказуемые налоговые риски   |   |
|  | Непредсказуемые налоговые риски   |   |
| По носителю риска                                  | Риски государства   | Связан с уклонением налогоплательщика от уплаты налогов               |
|  | Риски налогового агента   | Риски, связанные с ошибками, допущенными при ведении налогового учета |
| По вероятности возникновения                       | Высокие налоговые риски   |   |
|  | Средние налоговые риски   |   |
|  | Слабые налоговые риски  |   |

Представленная таблица показывает, что сейчас существуют разные классификации налоговых рисков, которые могут пересекаться. Наступление определенного события, имеющее отношение к налогообложению, может иметь отношение к налоговым рискам из разных классификационных групп. Например, при ведении налогового учета в вузе, специалист, в связи с высокой нагрузкой допустил ошибку в реквизитах налогового органа при перечислении налоговых отчислений. Такая ситуация классифицируется как внутренний будущий риск налогоплательщика, наступление которого имеет высокую вероятность. Таким образом, можно сделать вывод о том, что налоговые риски – это очень серьезно, поэтому при ведении налогового учета необходимо проявлять внимательность и осторожность.

Проанализировав основные виды налоговых рисков, необходимо выделить факторы, которые влияют на их возникновение. На рисунке (рисунок 3) представлены факторы,

способствующие появлению налоговых рисков на уровне государства и на уровне налогоплательщика [25].



Рисунок 3 – Факторы, определяющие налоговые риски на уровне государства и налогоплательщика

Представленная схема показывает, что на формирование налоговых рисков в рамках отдельной организации влияет гораздо больше факторов, чем на формирование налоговых рисков государства. Это связано с тем, что любая организация, особенно вуз, так как является бюджетным учреждением, в наибольшей степени подвержена влиянию отнюдь не стабильной окружающей среды на свою деятельность. Рассмотрим наиболее актуальные факторы более подробно.

Одним из важных факторов возникновения налоговых рисков для государства является действие международных договоров, так как, согласно п. 4 ст. 15 Конституции РФ «Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договора РФ являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора» [31].

Международные договора в области налогообложения, заключенные РФ с другими странами, можно разделить на три вида:

1. Соглашения об избежании двойного налогообложения. Итоговой целью данного соглашения является расширение экономических связей между странами за счет стимулирования развития торговли и перемещения капиталов.

2. Соглашения о взаимодействии в налоговой сфере. Межгосударственное сотрудничество позволяет достичь максимального результата при решении вопросов в области налоговых правонарушений.

3. Соглашения в области налогообложения конкретными налогами. Целью таких соглашений является углубление интеграции в различных областях экономики [17].

Для того чтобы любой организации (вне зависимости от формы ее деятельности или направленности) избежать негативных последствий от наступления налоговых рисков, необходимо обратить внимание на следование некоторым основным правилам. К таким правилам можно отнести:

1. Постоянный мониторинг налогового законодательства в области налогообложения, своевременное отслеживание наличия актуальных изменений и поправок, вносимых в него;

2. Изучение различных судебных прецедентов и решений по ним, для возможной опоры на них в будущем при возникновении каких-либо споров;

3. Любой организации необходимо стараться максимально избегать принятия решений, способствующих возникновению рисков (например, заключение сделок с сомнительными партнерами, нарушение налогового или иного законодательства);

4. Принятие мер по снижению рисковой напряженности, снижению потенциального ущерба от наступления налогового риска;

5. Обеспечение сохранности всей документации, касаемо финансово-хозяйственной деятельности организации.

6. Корректное оформление различных финансово-хозяйственных операций, проведение периодического бухгалтерского и налогового мониторинга;

7. Постоянное повышение квалификации персонала области бухгалтерского учета, отчетности, налогообложения и т.д.

Все эти перечисленные правила потребуют лишь немного сил от руководства любой организации, зато их эффективность достаточно велика. Следование этим правилам поможет организации избежать возникновения налоговых рисков либо минимизировать их последствия [37].

Ранее автором были рассмотрены основные понятия термина «налоговый риск», даны характеристики налоговых рисков, выявлены факторы, влияющие на возникновение таких рисков, а также приведены правила, соблюдение которых может позволить снизить количество негативных последствий от наступления налоговых рисков. Таким образом, необходимо выделить и охарактеризовать основные виды потерь и последствий, к которым приводят налоговые риски.

В основном последствия наступления налоговых рисков имеют негативный характер и сугубо отрицательно влияют на деятельность организации. Среди основных последствий налоговых рисков можно выделить:

1. Наступление уголовной или административной ответственности, как для юридического, так и для физического лица – владельца или рядового сотрудника организации;
2. Финансовые потери. Начисление налоговым органом штрафов, пеней, приостановление операций по банковским счетам и т.д.;
3. Сокращение масштабов деятельности организации вплоть до ее закрытия;
4. Привлечение налогового внимания со стороны контролирующих органов. Возможно учащение выездных и камеральных налоговых проверок;
5. Потеря репутации, отток клиентов;

Налоговые риски чреваты своими последствиями не только для налогоплательщиков. Но и государство также может пострадать от реализации такого вида риска. Основным важнейшим негативным последствием для государства можно назвать снижение величины налоговых поступлений в государственный бюджет [20, 86].

Налоговые риски обладают крайне негативными последствиями, как для самого налогоплательщика, так и для государства. Поэтому обе стороны налоговых отношений должны своевременно предпринимать все возможные меры для того, чтобы не допустить момента наступления этих рисков или максимально минимизировать размер возможных убытков.

В данной главе автором были рассмотрены основные этапы и особенности формирования налогового механизма. Выявлены его основные элементы, приведены точки зрения различных ученых по вопросу функционирования налогового механизма и налогообложения. Также был подробно рассмотрен важный элемент налогового механизма –

налоговое регулирование, приведена его классификация, а также выделены его особенности. В завершении внимание было уделено характеристике, видам, причинам и последствиям налоговых рисков, которым подвержены как налогоплательщики, так и государство. Налоговые риски – это крайне важный момент, про который никогда нельзя забывать в процессе осуществления налогообложения, так как любая оплошность может быть чревата негативными последствиями.

## **Глава 2. Оценка и специфика налогообложения представителей сферы высшего образования**

### **2.1. Характеристика вуза как налогоплательщика**

Одним из субъектов налогообложения согласно российскому законодательству является налогоплательщик. Согласно статье 19 Налогового кодекса России (НК РФ) налогоплательщик - это физическое лицо либо организация, на которое в соответствии с НК РФ возложена обязанность, уплачивать соответствующие налоги, сборы, страховые взносы. В отдельных случаях, налогоплательщиком может быть признана иностранная структура без образования юридического лица [38, с. 22].

В Российском законодательстве права и обязанности налогоплательщиков зафиксированы во втором разделе НК РФ. Поскольку объектом нашего анализа является ВУЗ, которое относится к юридическому образованию, то подробно мы будем рассматривать налогообложение именно юридических лиц. Таким образом, согласно пункту 2 статьи 83 НК РФ постановка на учет в налоговом органе юридических лиц осуществляется вне зависимости от обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате налогов и сборов. Получается, что юридическое лицо становится налогоплательщиком еще до фактического появления у него объекта налогообложения. Согласно статье 38 НК РФ под объектом налогообложения понимают реализацию товаров, работ, услуг, имущество, доход, расход, прибыль либо иное обстоятельство, которое имеет стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого Российское законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанностей по уплате налога у налогоплательщика [38, с. 69, с. 134].

В данном случае налогоплательщиком является Омский государственный университет имени Ф.М. Достоевского (ОмГУ им. Ф.М. Достоевского). Нужно рассмотреть показатели его деятельности в сравнении с показателями другого вуза и провести углубленный анализ финансово-хозяйственной деятельности на основе данных бухгалтерского баланса.

ОмГУ им. Ф.М. Достоевского осуществляет образовательную и научную деятельность, а также реализует общественные мероприятия в этих областях. Среди основных целей, стоящих перед университетом можно выделить:

- Образовательная деятельность по образовательным программам высшего образования;
- Образовательная деятельность по общеобразовательным программам;
- Образовательная деятельность по образовательным программам среднего профессионального образования;

- Образовательная деятельность по программам профессионального и дополнительного профессионального обучения;
- Научная деятельность;
- Удовлетворение духовных и иных нематериальных потребностей общества;
- Социальное и культурное развитие общества [57; 48].

ОмГУ - классический университет, перед ним стоит большое количество целей, для реализации которых требуется в первую очередь стабильное развитие. В таблице (таблица 2) представлены количественные показатели деятельности ОмГУ с этапа основания и до настоящего времени [57].

Таблица 2 - Количественные показатели ОмГУ им. Ф.М. Достоевского за 1974 – 2016 гг.

| Показатель                  | 1974 г. | 1977 г. | 1999 г. | 2009 г. | 2013 г. | 2016 г. |
|-----------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Принято студентов           | 327     | 575     | 1175    | 2400    | 2931    | 2645    |
| Количество студентов        | 327     | 1845    | 9470    | 11434   | 11382   | 9328    |
| Количество преподавателей   | 37      | 135     | 656     | 881     | 878     | -       |
| Количество факультетов      | 2       | 4       | 10      | 13      | 13      | 13      |
| Количество учебных корпусов | 1       | 2       | 6       | 9       | 9       | 9       |

Для большей наглядности необходимо отразить анализируемые показатели в графическом виде. На графиках (рисунок 4, 5) представлены показатели деятельности ОмГУ в динамике [57].

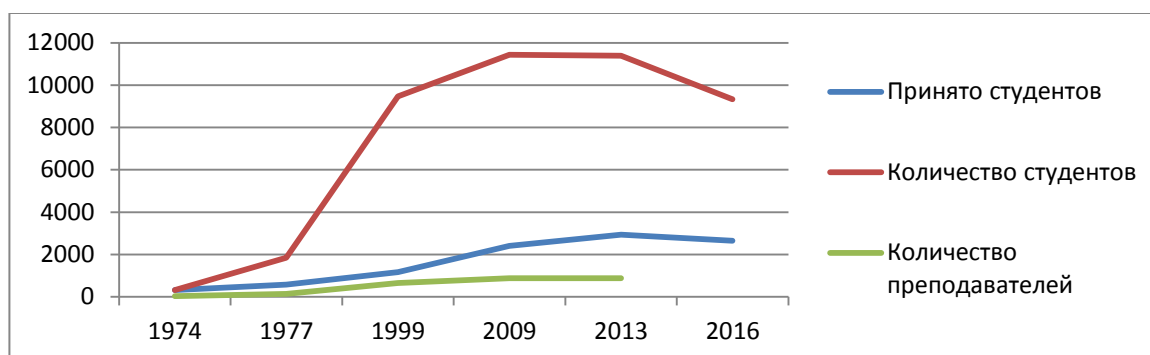


Рисунок 4 – Динамика изменения основных показателей ОмГУ за 1974 -2016 гг.

График показывает, что в 2016 году после многих лет стабильного роста, произошел спад численности принятых студентов (спад составил 9,76 % по сравнению с 2013 годом), это повлияло на сокращение общего числа студентов на 18,04 % по сравнению с 2013 годом



и на 18,42 % по сравнению с аналогичным показателем пикового 2009 года. На снижение уровня численности студентов наибольшее влияние оказали два фактора: в первую очередь, это демографический спад, который был зафиксирован в конце 90-х годов прошлого века, а также сложная ситуация, сложившаяся в регионе. Многие вчерашние школьники стремятся поступать в ВУЗы более развитых городов, с высоким уровнем жизни – Москвы, Санкт-Петербурга, Краснодара, если брать во внимание ближайшие регионы, то популярностью пользуются Новосибирск, Тюмень. Параллельно со снижением численности студентов, отмечена тенденция к снижению количества бюджетных мест и увеличению доли учебных мест на коммерческой основе. Рост численности коммерческих студентов оказывает влияние на объемы прибыли, получаемой университетом, что в свою очередь позволяет расширять научно-образовательную платформу ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. По состоянию на 2016 год, в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского на бюджетной основе обучалось 3778 студентов, а с полным возмещением затрат – 5547 студентов, то есть число коммерческих студентов превышает численность бюджетников на 31,89 % [57, 71].

На сегодняшний день ОмГУ им. Ф.М. Достоевского – это широкоориентированный многопрофильный университет. График (рисунок 5) показывает динамику изменения количества факультетов и учебных корпусов по годам [57].

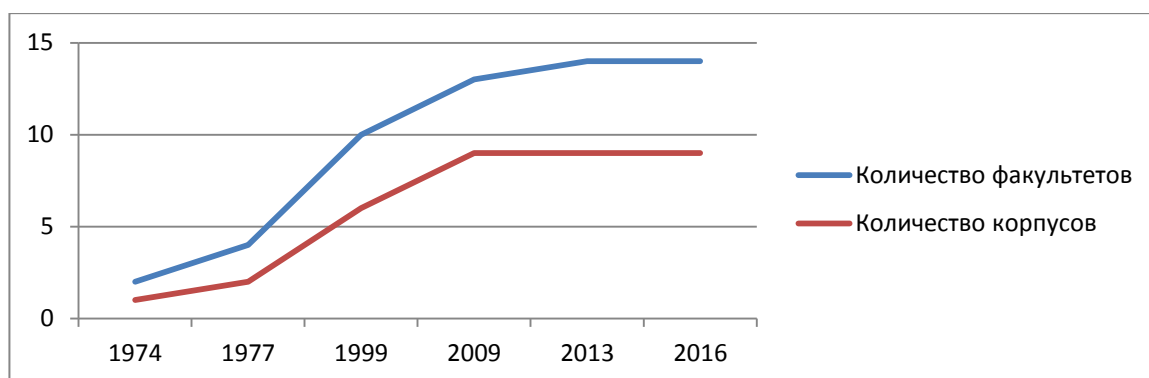


Рисунок 5 – Динамика изменения количества факультетов и корпусов ОмГУ за 1974 – 2016 гг.

Проанализировав график, можно сделать вывод о том, что с увеличением количества факультетов, отмечается и рост количества учебных корпусов, в которых проводятся занятия по новым дисциплинам.

Для большей наглядности, проведем сравнительный анализ деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского с деятельностью другого крупного ВУЗа города – Омского Государственного Университета Путей Сообщения (ОмГУПС). Оба вуза являются государственными, успешными, хорошо зарекомендовавшими себя университетами с общими целями и задачами. В графическом виде основные количественные показатели

ОмГУ им. Ф.М. Достоевского и ОмГУПСа по состоянию на 2016 год представлены на рисунке (рисунок 6) [57, 58].

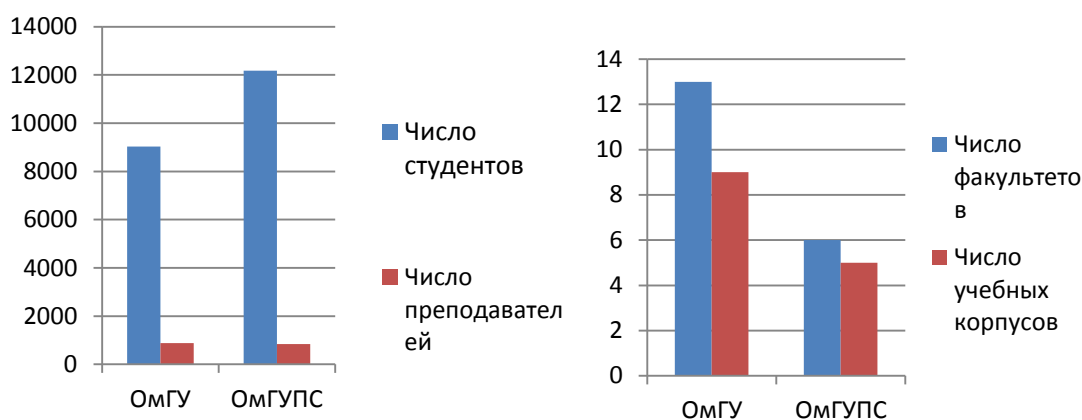


Рисунок 6 – Сравнение количественных показателей ОмГУ и ОмГУПС по состоянию на 2016 год

В 2016 году в ОмГУПСе и его филиале – Тайгинском институте железнодорожного транспорта (ТИЖТ) суммарно числилось 12178 студентов, что на 25,85 % превышает аналогичный показатель ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. Несмотря на то, что ОмГУПС в отличие от ОмГУ им. Ф.М. Достоевского включает в свой состав филиал, он уступает по численности педагогического состава, так в 2016 году в штате ОмГУПСа состояло 836 преподавателей, что на 4,78 % ниже, чем в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. В то же время, в ОмГУПСе функционирует на 8 факультетов меньше, чем в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. За счет большего количества факультетов, ОмГУ им. Ф.М. Достоевского требуется большее количество учебных корпусов – 9, то есть на 4 учебных корпуса больше, чем ОмГУПС. Что касается структуры студентов, то их численность и структура студентов, поступивших в ОмГУ и ОмГУПС в 2016 году, представлена на графике (рисунок 7) [28; 57; 58; 61].

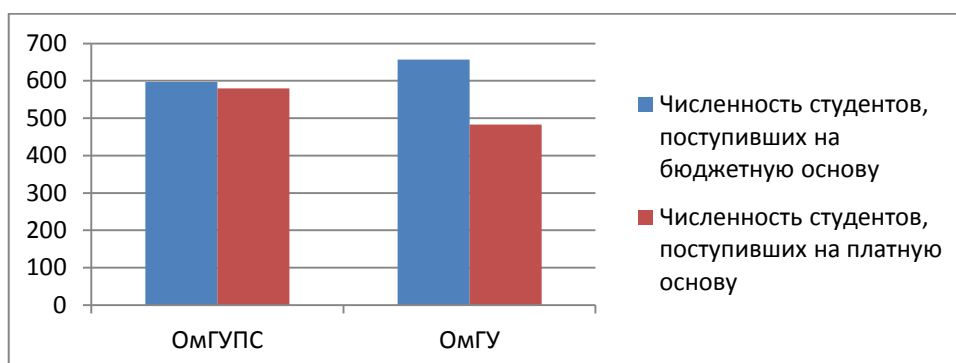


Рисунок 7 - Информация о численности студентов, поступивших в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского и ОмГУПС в 2016 году

Данный график показывает, что в 2016 году студентов, обучающихся на бюджетной основе в ОмГУ, было принято на 13,1% больше, чем в ОмГУПС. В свою очередь, ОмГУПС лидирует по отношению к ОмГУ по численности студентов, принятых 2016 году на основе договора о полном возмещении затрат, разрыв составил 16,72 %. Общая численность студентов, обучающихся в ОмГУ и ОмГУПС (включая ТИЖТ) находится примерно на одном уровне.

Проанализировав показатели учебной деятельности, автору можно обратить внимание на сравнение еще одного важного показателя деятельности вуза - основных финансовых показателей ОмГУ и ОмГУПС за 2016 год. В приложении (таблица 1 приложение А) представлена бухгалтерская отчетность о деятельности ОмГУ и ОмГУПС за 2016 год. Графическое сравнение величины нефинансовых активов представлено на рисунке (рисунок 8) [57, 58].

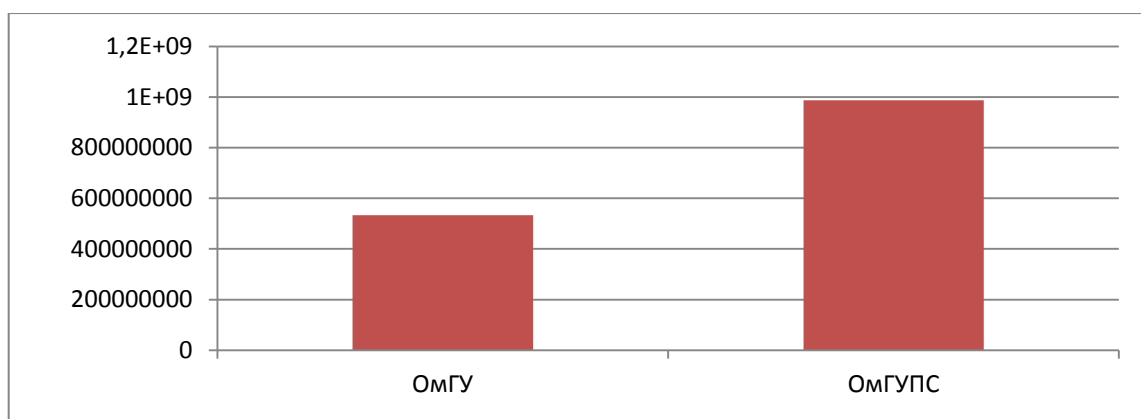


Рисунок 8 – Сравнительный анализ величины нефинансовых активов ОмГУ и ОмГУПС за 2016 год, руб.

График показывает, что величина нефинансовых активов ОмГУПС по состоянию на конец 2016 года превышает аналогичный показатель ОмГУ на 46%. Величина нефинансовых активов – важный показатель, характеризующий количество объектов, которые находятся в пользовании хозяйствующих субъектов, к ним могут относиться здания, сооружения, рабочий скот, транспортные средства, многолетние насаждения и прочее. Еще один важный показатель – это величина финансовых активов. Показатель величины финансовых активов отражает все денежные средства учреждения, финансовые вложения в акции и ценные бумаги, дебиторскую задолженность, выданные авансы. Сравнительный анализ величины финансовых активов представлен на графике (рисунок 9) [57, 58].

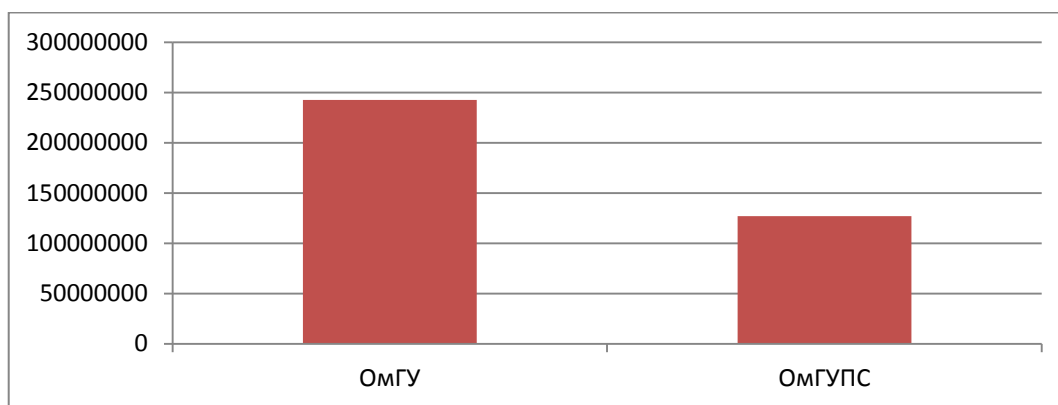


Рисунок 9 – Сравнительный анализ показателя величины финансовых активов ОмГУ и ОмГУПС за 2016 год, руб.

Представленный график показывает превышение величины финансовых активов ОмГУ над величиной финансовых активов, находящихся в распоряжении ОмГУПСа практически в два раза, превышение составляет 47%. Это связано с наличием большой дебиторской задолженности у ОмГУ, данный факт может являться одним из рисков экономической деятельности организации.

Третий раздел бухгалтерского баланса включает информацию об обязательствах, которые приняло учреждение в текущем финансовом году. Обязательства учреждения – это суммы, которые до конца года должны быть уплачены соответствующей организации либо физическому или юридическому лицу. Сравнение величины принятых обязательств ОмГУ и ОмГУПС представлено на графике (рисунок 10) [57, 58].

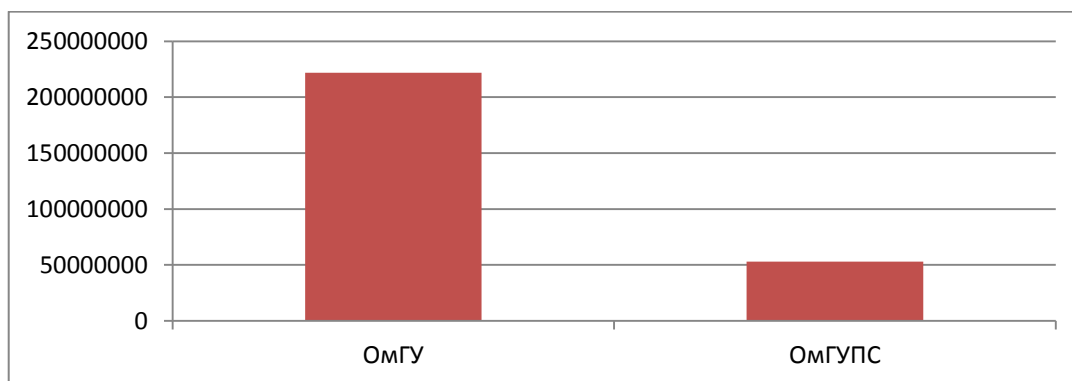


Рисунок 10 – Сравнительный анализ величины обязательств ОмГУ и ОмГУПС за 2016 год.

Данный график показывает значительное превышение (76%) величины обязательств, принятых ОмГУ им. Ф.М. Достоевского над величиной обязательств ОмГУПСа. Такой разрыв обосновывается большой величиной обязательств по платежам в бюджет (109056820,63 руб.), что превышает аналогичный показатель ОмГУПС (9831095,48 руб.) на 91%.

Таким образом, проведя сравнительный анализ основных показателей деятельности двух крупнейших Омских вузов: ОмГУ им. Ф.М. Достоевского и ОмГУПС, можем сделать вывод о значительном превышении величины показателей ОмГУ по параметрам, связанным с финансовой деятельностью. ОмГУПС имеет преимущество лишь по величине нефинансовых активов, это означает, что университет имеет большее количество объектов, которые находятся в пользовании и на которые начисляются налоговые обязательства. Однако со временем ситуация может измениться, поскольку с начала 2000-х годов, ОмГУ ведет работу по строительству нового современного учебного корпуса [81].

Для того чтобы охарактеризовать ОмГУ им. Ф.М. Достоевского как налогоплательщика, необходимо провести более углубленный анализ его деятельности. На графике (рисунок 11) представлены основные результаты деятельности ОмГУ в динамике [3, 4].

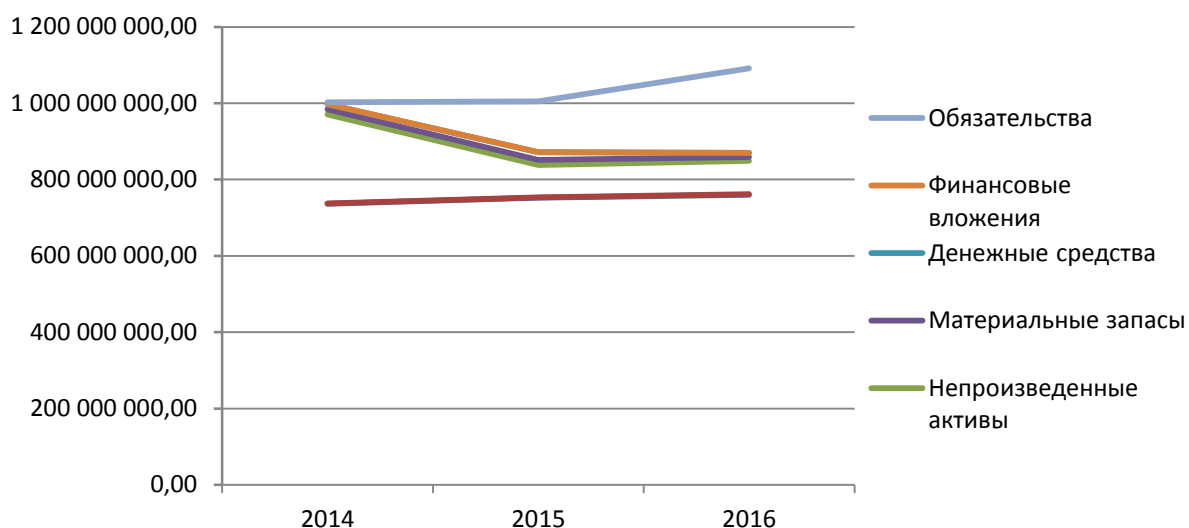


Рисунок 11 – Основные показатели ОмГУ за 2014 – 2016 гг., руб.

На основе данных бухгалтерского баланса государственного учреждения, необходимо провести горизонтальный и вертикальный анализ выделенных показателей основной деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского в динамике за 2014-2016 гг. Горизонтальный анализ помогает выявить отклонение между аналогичными показателями по состоянию на разные отчетные даты. В таблице (таблица 3) представлены результаты горизонтального анализа деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского [3, 4, 47, 74].

Таблица 3 - Горизонтальный анализ деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского за 2014 – 2016 гг.

| Статья баланса         | За 2014 год  | За 2015 год  | За 2016 год  | Отклонение 2015 года от 2014, % | Отклонение 2016 года от 2014, % |
|------------------------|--------------|--------------|--------------|---------------------------------|---------------------------------|
| Основные средства      | 736731588,10 | 752292104,44 | 760367146,66 | 2,11                            | 3,21                            |
| Нематериальные активы  | 726675,62    | 823925,62    | 1083960,44   | 13,38                           | 49,17                           |
| Непроизведенные активы | 233077353,83 | 84883195,11  | 87824137,96  | -63,58                          | -62,32                          |
| Материальные запасы    | 13856760,96  | 13248343,78  | 10075570,00  | -4,39                           | -27,29                          |
| Денежные средства      | 12955145,61  | 20584764,99  | 10283193,07  | 58,89                           | -20,62                          |
| Финансовые вложения    | 103650,00    | 106922,73    | 74672,73     | 3,16                            | -27,96                          |
| Обязательства          | 5524703,01   | 132846970,2  | 221778819,30 | 2304,6                          | 3914,31                         |

На основе проведенного анализа, можно сделать вывод о незначительном изменении величины основных средств за отчетный период (2014 – 2016 гг) – 3,21%, (1,1% по отношению к 2015 году). Возможно, данный факт связан с уменьшением количества денежных средств ОмГУ им. Ф.М. Достоевского на 20,62 % за отчетный период, и на 50,04 % по отношению к 2015 году. На уменьшение величины денежных средств в 2016 году повлияло сокращение размеров субсидии, выделяемой государством на выполнение государственного задания и на иные цели. На основе снижения уровня денежных средств, произошел спад величины финансовых вложений в акции и иные формы участия в капитале (на 27,96% по сравнению с отчетным периодом). Необходимо отметить стабильный рост величины нематериальных активов (49,17% по отношению к отчетному периоду; 31,56% по отношению к 2015 году), это связано с развитием научно-конструкторской области в ОмГУ. Так, для развития инновационной деятельности, в 2007 году был создан Межвузовский

инновационный бизнес-инкубатор (МИБИ), способствующий созданию условий для эффективной деятельности научных коллективов, малых предприятий, создаваемых по инициативе учащихся и сотрудников ОмГУ. В то же время по двум показателям - произведенные активы и материальные запасы произошло снижение их величины на 62,32 % и 27,29 % соответственно. С одной стороны, данная ситуация может говорить об увеличении деловой активности, а с другой о снижении величины их стоимости за счет инфляции. За отчетный период произошло значительное увеличение принятых вузом обязательств (3914,31%) это в большей мере связано со значительным ростом величины расчетов с кредиторами (с 973946,52 руб. в 2014 году до 7529003,36 руб. за 2016 год). В общем виде ситуация, сложившаяся в ОмГУ к 2016 году не является критической, однако требует пристального внимания со стороны руководства.

Проведя горизонтальный анализ основных показателей деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского, необходимо изучить структуру этих показателей в динамике с помощью вертикального анализа. В таблице (таблица 4) представлены результаты вертикального анализа деятельности ОмГУ [3, 4, 47, 74].

Таблица 4 - Вертикальный анализ деятельности ОмГУ  
им. Ф.М. Достоевского за 2014- 2016 гг.

| Статья<br>баланса                       | На<br>31.12.2014 |                | На 31.12.2015 |                | На 31.12.2016    |                | Сдвиг<br>и<br>2014-<br>2015<br>гг., % | Сдвиг<br>и<br>2015-<br>2016<br>гг., % |
|---|------------------|----------------|---------------|----------------|------------------|----------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
|   | Сумма            | В % к<br>итогу | Сумма         | В % к<br>итогу | Сумма            | В % к<br>итогу |                                       |                                       |
| Основн<br>ые<br>средства                | 736731588,10     |                | 752292104,44  |                | 760367146,66     |                |                                       |                                       |
| Недвиж<br>имое<br>имущест<br>во         | 458361266,<br>03 | 62,22          | 46044327,87   | 61,21          | 45956767<br>0,19 | 60,44          | -1,01                                 | -0,77                                 |
| Ценное<br>движим<br>ое<br>имущест<br>во | 33984780,2<br>7  | 4,61           | 37835597,98   | 5,03           | 54028528,<br>46  | 7,11           | +0,42                                 | +2,08                                 |

Продолжение таблицы 4

|  |             |        |              |        |              |       |        |        |
|--|-------------|--------|--------------|--------|--------------|-------|--------|--------|
| Иное движимое имущество                  | 244385541,8 | 33,17  | 254015178,59 | 33,76  | 246770948,01 | 32,45 | +0,59  | -1,31  |
| Денежные средства                        | 12955145,61 |        | 20854764,99  |        | 10283193,07  |       |        |        |
| Денежные средства на счетах казначейства | 12876131,24 | 999,39 | 20547229,07  | 998,52 | 10267861,22  | 99,85 | -0,87  | +1,33  |
| Денежные документы                       | 79011,37    | 00,61  | 37535,93     | 00,18  | 15331,85     | 0,15  | -0,43  | -0,3   |
| Обязательства:                           | 5524703,01  |        | 132846970,2  |        | 221778819,30 |       |        |        |
| Расчеты по принятым обязательствам       | 1549749,03  | 28,05  | 717696,05    | 0,55   | 981376,85    | 0,45  | -27,5  | -0,1   |
| Расчеты по платежам в бюджет             | 3001007,46  | 54,32  | 3048449,34   | 2,29   | 109056820,63 | 49,17 | -52,03 | +46,88 |
| Прочие расчеты с кредиторами             | 973946,52   | 17,63  | 8582515,32   | 6,46   | 7529003,36   | 3,39  | -11,17 | -3,07  |
| Расчеты по доходам                       | 0           | 0      | 120498309,49 | 90,70  | 104211618,46 | 46,99 | +90,7  | -43,71 |



На основе проведенного анализа, можно сделать вывод, что наибольшие структурные изменения коснулись раздела «Обязательства». Так в 2015 году по отношению к 2014 году изменения затронули статью «Расчеты по принятым обязательствам» (-27%) и статью «Расчеты по платежам в бюджет» (-52,03%), на это повлияло увеличение удельного веса в структуре обязательств статьи «Расчеты по доходам» (+90,7%). Возможно, это связано с увеличением доходов от оказания платных услуг, либо от операций с основными средствами и нематериальными активами, так как в таблице (таблица 1) отражено увеличение величины основных средств и нематериальных активов по отношению к показателям 2014 года. По состоянию на конец 2016 года ситуация несколько изменилась, удельный вес статьи «Расчеты по платежам в бюджет» увеличился на 46,88% по отношению к аналогичному показателю 2015 года, это произошло за счет сокращения удельного веса статьи «Расчеты по доходам» (-43,71%). По остальным разделам изменения незначительные, что подчеркивает стабильность экономической ситуации, сложившейся в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского.

Таким образом, охарактеризовав ОмГУ им. Ф.М. Достоевского как налогоплательщика в сравнении с ОмГУПС, а также рассмотрев более углубленно основные показатели деятельности, проведем анализ налогового бремени, которое лежит на ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. Для этого выделим и охарактеризуем основные виды налогов, которыми могут облагаться российские вузы в процессе своей деятельности, а также определим наличие основных льгот в области налогообложения, которые могут использовать российские университеты и порядок их применения. К основным налогам, которыми облагаются вузы, относятся:

- 1) Налог на прибыль организаций;
- 2) Налог на добавленную стоимость;
- 3) Земельный налог;
- 4) Налог на имущество организаций;
- 5) Транспортный налог [6].

1) Налог на прибыль организаций – это прямой налог, объектом налогообложения которого является прибыль, полученная налогоплательщиком за определённый налоговый период, равный календарному году. Ставка по данному виду налогов составляет порядка 20 %, однако к некоторым организациям может применяться более низкая налоговая ставка вплоть до 0 %. Так, многие российские вузы имеют право на применение к ним ставки 0% при одновременном соблюдении условий, к которым относятся:

А) наличие лицензии (-ий) на осуществление образовательной деятельности, выданную в соответствии с законодательством РФ;

- Б) включение в налогооблагаемый доход не менее 90 % дохода от образовательной деятельности и НИОКР, либо отсутствие за налоговый период любых доходов, которые должны быть включены в налоговую базу;
- В) численность не менее 15 работников в штате за налоговый период;
- Г) отсутствие за финансовый период операций с векселями и производными финансовыми документами [33, с 655].

На сегодняшний день ОмГУ им. Ф.М. Достоевского соответствует всем перечисленным условиям и имеет право на использование ставки по налогу на прибыль организаций, равную 0 %. Наличие данной льготы – это несомненно огромный плюс, влияющий на деятельность вуза.

2. Налог на добавленную стоимость (НДС) – это косвенный налог, отражающий изъятие в процессе реализации части произведённых товаров, работ, услуг (ТРУ) в денежном эквиваленте в пользу государственного бюджета. Налогоплательщиками НДС являются организации, ИП, лица, в связи с перемещением через таможенную границу ТС, определяемые в соответствии с таможенным законодательством ТС и законодательством РФ и таможенном деле. На сегодняшний день ставка по НДС составляет 18 %, однако по решению Правительства РФ, с 2029 года, данная ставка будет увеличена до 20 %, что согласно расчетам Министерства финансов РФ позволит увеличить доходы государства на 600 млрд. руб. в год [87].

В настоящее время, согласно п. 14 ст.149 НК РФ услуги в сфере образования, оказываемые некоммерческими образовательными организациями, указанные в лицензии не подлежат налогообложению. Таким образом, можно говорить о том, что при осуществлении основной уставной деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского освобожден от уплаты НДС, однако, реализация вузом ТРУ как собственного производства, так и приобретенных на стороне подлежит обложению НДС вне зависимости от целей, на которые будут направлены полученные денежные средства. Поэтому можно сделать вывод о том, что ОмГУ им. Ф.М. Достоевского освобожден от уплаты НДС частично [38, с. 270].

3. Земельный налог - это местный налог, объектом которого признается кадастровая стоимость земельных участков, расположенных в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог. В статье 395 НК РФ содержится информация о налоговых льготах по данному виду налогов, к сожалению, в перечень организаций, освобождаемых от налогообложения, не включены российские образовательные учреждения, таким образом, ОмГУ им. Ф.М. Достоевского наравне с другими вузами является плательщиком земельного налога по ставке 1,5 %. [38, с. 958].

4. Налог на имущество организаций – это региональный налог, которым облагается движимое (приобретенное до 01.10.2013 г.) и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств, плательщиком которого являются организации, имеющие такое имущество. ОмГУ им. Ф.М. Достоевского облагается данным налогом в полном объеме, по ставке, не превышающей 2,2 %, поскольку не имеет налоговой льготы в соответствии со ст.381 НК РФ [38, с. 945].

5. Транспортный налог – это налог на транспортное средство, которое зарегистрировано на физическое или юридическое лицо, признаваемое объектом налогообложения, согласно ст. 358 НК РФ, с налоговым периодом в один календарный год. Согласно ст. 361<sup>1</sup> НК РФ, налоговые льготы по транспортному налогу могут применять только физические лица. Поскольку ОмГУ им. Ф.М. Достоевского, как и все российские вузы, является юридическим лицом, то является плательщиком данного налога, по ставкам, прописанным в ст. 361 НК РФ [38, с 931].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что ОмГУ им. Ф.М. Достоевского признается налогоплательщиком по пяти основным налогам: Налогу на прибыль организаций, НДС, Земельному налогу, Налогу на имущество организаций и Транспортному налогу. Как было отмечено, российские вузы при соблюдении некоторых условий имеют право на применение налоговых льгот по определенным налогам, что значительно облегчает общее налоговое бремя, лежащее на вузе. Однако получение и поддержание права на применение таких льгот является процессом длительным и весьма сложным, за счет влияния как внутренних (административные проблемы), так и внешних (пробелы в законодательстве, отсутствие необходимого количества разъяснений) факторов, что является под силу далеко не всем российским вузам.

## **2.2. Выявление налоговых рисков, возникающих в процессе деятельности вуза**

Как уже было отмечено в первой главе, важная проблема, с которой может столкнуться любая организация – это возникновение экономических рисков. К сожалению, далеко не от всех видов экономических рисков есть возможность застраховаться, однако для расчета вероятности возникновения экономических рисков, которые могут оказать влияние на деятельность любой организации, используют различные методы. К одному из основных методов относят количественный и качественный анализ на основе оценки влияния определенных внутренних и внешних факторов на деятельность организации. Результатом

анализа является получение отчета о текущей ситуации, на основании которого возможно формирование прогноза оценки возможных потерь.

Для анализа рискованности на основе идей преподавателя Гарвардской школы – Роберта Симпсона был создан калькулятор интегральной рискованности. Этот калькулятор используется для диагностики потенциальной рискованности, последствиями которой может стать нарушение баланса внутри организации. Используя данный калькулятор, проведем анализ рискованности относительно ОмГУ им. Ф.М. Достоевского по состоянию на 2017 год (таблица 5) [66].

Таблица 5 - Калькулятор интегральной рискованности  
ОмГУ им. Ф.М. Достоевского

|  |                                   |  |   |  |  |  |   |
|--|-----------------------------------|--|---|--|--|--|---|
| Развитие   | Темп развития ОмГУ                |  | Стадия ЖЦ ОмГУ                                |  | Стадия ЖЦ рыночной ниши                    |  | Показатель рискованности и развития                   |
|  | 2                                 |  | 3   |  | 3  |  | 8   |
|  |                                   |  |   |  |  |  | +   |
| Конкурентоспособность услуг, предоставляемых ОмГУ им. Ф.М. Достоевского  | Техническая конкурентоспособность |  | Экономическая конкурентоспособность           |  | Уровень сервиса                            |  | Показатель рискованности и конкурентоспособности      |
|  | 3                                 |  | 3   |  | 3  |  | 9   |
|  |                                   |  |   |  |  |  | +   |
| Менеджмент ОмГУ им. Ф.М. Достоевского  | Квалификация ключевых менеджеров  |  | Степень регламентации стратегических процедур |  | Степень децентрализации в принятии решений |  | Показатель рискованности и менеджмента                |
|  | 3                                 |  | 4   |  | 4  |  | 11  |
| <p><i>Шкала оценок: 0 – самый низкий уровень; 5 – самый высокий уровень.</i><br/> ИП&gt;35 – сигнал тревоги<br/> ИП=21-34 – ситуация в целом устойчива<br/> ИП=9-20 – потенциал используется слабо, могут выдавить с рынка</p> |                                   |  |   |  |  |  | Интегральный показатель (ИП) внутренней рискованности |
|  |                                   |  |   |  |  |  | 28  |

Проведенный анализ характеризует ситуацию рискованности, сложившуюся в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского как устойчивую, поскольку интегральный показатель внутренней рискованности равен 28 (при диапазоне значений устойчивости «21-

34»). ОмГУ им. Ф.М. Достоевского – это один из основных вузов на территории города Омска, спрос на образовательные услуги которого, исходя из анализа, проведенного в пункте 1 главы 2, стабилен уже много лет. Таким образом, на основе полученных данных, можно говорить о том, что при прочих равных условиях высокой вероятности возникновения критической ситуации в экономической деятельности университета в ближайшее время не предвидится. Однако, не смотря на это необходимо обратить внимание на темпы развития ОмГУ им. Ф.М. Достоевского, которые несколько замедлены. На данный факт оказывает влияние устаревание основных фондов, медленное их обновление, а также слабое внедрение новых технологий за счет снижения количества закупок. Как показал анализ экономической деятельности (глава 2.1) это происходит в основном за счет сокращения величины денежных средств, выделяемых государством в 2016 году на 20% по сравнению с 2014 годом.

Для дальнейшего анализа экономических рисков, нужно выявить и систематизировать основные виды рисков, с которыми может столкнуться ОмГУ им. Ф.М. Достоевского при реализации основной уставной деятельности, а также определить вероятность наступления этих рисков. Для этого в таблице (таблица 6) представлена карта рисков ОмГУ, с ранжированием по тяжести возможного ущерба и вероятности наступления риска.

Таблица 6 - Результат качественной оценки рисков, с которыми может столкнуться ОмГУ им. Ф.М. Достоевского

| Вероятность осуществления риска | Оценка | Тяжесть ущерба                       |   |                                       |   |   |
|---------------------------------|--------|--------------------------------------|---|---------------------------------------|---|---|
|                                 |        | Несущественная                       | Слабая  | Умеренная                             | Сильная   | Критичная   |
| Оценка                          |        | 15                                   | 35  | 55                                    | 75  | 95  |
| Почти наверняка                 | 0,75   | Риск текучки административных кадров | Риск поломки оборудования, необходимого для учебного процесса | Риск снижения ПТ из-за текучки кадров | Риск роста цен на предметы, необходимые для учебного процесса (книги, ИТ) | Риск проведения проверок (от Министерства, санитарные, пожарные организации, бухгалтерский аудит) |

Продолжение таблицы 6

|                  |      |                                    |  |  |  |                                       |
|------------------|------|------------------------------------|--|--|--|---------------------------------------|
| Скорее всего     | 0,6  | Риск старения персонала            | Риск срыва поставок товаров                        | Риск кредиторской задолженности  | Риск получения травмы на рабочем месте | Риск снижения количества абитуриентов |
| Возможно         | 0,45 | Экологический риск                 | Риск непогашения дебиторской задолженности         | Риск смены руководства   | Риск финансовой неустойчивости         | Риск ликвидности                      |
| Мало вероятно    | 0,3  | Риск утечки информации конкурентам | Риск поставки бракованных товаров                  | Риск внедрения конкурентам и более современному, технологичному оборудованию | Риск деловой репутации                 | Риск техногенных аварий               |
| Почти невозможно | 0,15 | Риск профессиональных заболеваний  | Риск снижения конкурентности стоимости за обучение | Риск сбоев в работе административно-хозяйственной части                      | Риск выпуска бракованной продукции     | Риск остановки учебного процесса      |

Исходя из проведенного анализа, можно сделать вывод о вероятности наступления и тяжести последствий различных рисков. К основным рискам, наступление которых может привести к критическим последствиям, отнесем проведение периодических проверок. Если при проведении какой-либо проверки, будут обнаружены нарушения, то вуз может получить не только предупреждение, но и штраф, а в худшем случае – постановление на закрытие до ликвидации нарушений, либо если будет выявлена вина физического лица, наказание может быть от административной до уголовной ответственности.

К негативным последствиям для ОмГУ им. Ф.М. Достоевского может привести и сокращение численности студентов, обучающихся на коммерческой основе, что негативно отразится на финансовой ситуации в университете и вызовет риск ликвидности и риск остановки учебного процесса (например, расформирование учебной группы). Все эти факторы в конечном итоге, могут привести к повышению стоимости коммерческого

обучения, и как итог вызовут отток абитуриентов, что в свою очередь повлечет за собой другие виды экономических рисков.

К наиболее вероятностному виду рисков, имеющему минимальные последствия, можно отнести текучку административных кадров, которая возникает из-за низкого уровня заработной платы. Последствием наступления такого рискованного события может служить спад уровня квалификации ключевого персонала, что в свою очередь ведет к негативным последствиям для всех подразделений ОмГУ им. Ф.М. Достоевского.

Как уже было отмечено, вероятность наступления того или иного риска для организации, можно спрогнозировать. Это делается для того, чтобы предоставить руководству время для возможности разработать методику борьбы с выявленными рисками. На основе рисков, вероятность наступления которых в процессе деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского достаточно велика, а последствия весьма опасны (таблица 6), был разработан блиц-прогноз их трансформации (таблица 7).

Таблица 7 - Блиц-прогноз трансформации основных рисков, выявленных по итогам деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского

| Риск объекта исследования             | Вариант трансформации риска | Содержание трансформации  |
|---------------------------------------|-----------------------------|---|
| Риск текучки административных кадров  | Отказ от риска              | Стимулирование административного персонала путем повышения уровня ЗП, различными социальными льготами, выплатами  |
| Риск старения персонала               | Отказ от риска              | Соблюдение пропорции превышения численности сотрудников допенсионного возраста над численностью сотрудников-пенсионеров, путем привлечения молодых кадров и своевременного сокращения сотрудников-пенсионеров |
| Риск снижения ПТ из-за текучки кадров | Отказ от риска              | Стимулирование сотрудников, путем повышения уровня ЗП, создания эффективной системы социального обеспечения   |

Продолжение таблицы 7

|   |   |   |
|---|---|---|
| Риск получения травмы на рабочем месте  | Предотвращение убытка                               | Проведение реального, а не номинального инструктажа по технике безопасности как для новых, так и для старых сотрудников, использование предупредительных плакатов, брошюр, оперативное реагирование отдела охраны труда на жалобы сотрудников |
| Риски поломки оборудования, необходимого для учебного процесса  | Предотвращение убытка                               | Проведение регулярных проверок, технического осмотра оборудования, оперативная реакция на жалобы сотрудников, осуществляющих работу на данном оборудовании  |
| Риск срыва поставки товаров   | Превентивные меры (метод уменьшения размера убытка) | Тщательный отбор контрагентов, проверка их репутации (например, использование сервиса «Проверь себя и контрагента»), юридически грамотное оформление условий договоров, отслеживание сроков поставки  |
| Риск кредиторской задолженности   | Превентивные меры (метод уменьшения размера убытка) | Создание финансовых резервов для погашения обязательств   |
| Риск роста цен на предметы, необходимые для реализации учебного процесса (печатная и электронная литература, ИТ, базы данных, оборудование) | Отказ от риска                                      | Организация электронных аукционов, открытых конкурсов и запросов котировок с активным привлечением участников   |



Продолжение таблицы 7

|   |   |   |
|---|---|---|
| Риск снижения численности абитуриентов  | Предотвращение убытка                               | Проведение активной приемной кампании, увеличение стоимости обучения для минимизации убытков от сокращения числа студентов.<br>Либо наоборот, снижение стоимости обучения, чтобы повысить конкурентноспособность на рынке.<br>Необходимо рассмотреть оба варианта для оценки их эффективности |
| Риск проведения проверок (от Министерства, санитарные, пожарные организации, аудит) | Превентивные меры (метод уменьшения размера убытка) | Тщательная внутренняя проверка документации, периодическая проверка соответствия санитарно-пожарных требований реальной ситуации  |

Данная таблица показывает, что по всем рискам, относящимся к категории экономических, можно либо уменьшить вероятность их возникновения, либо минимизировать убытки от их проявления. Так, например, для снижения негативных последствий от проведения периодических проверок, требуется лишь осуществление грамотного контроля, за деятельностью подразделений, а также соответствие информации, представленной в документации реальной ситуации, сложившейся в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. Данный метод трансформации рисков пригоден для вуза, но может использоваться и в любой коммерческой компании. Очень важно лишь вовремя обратить внимание на уязвимые места в деятельности организации и предпринять меры по их ликвидации.

Рассмотрев основные экономические риски, которые могут возникнуть в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского на основании сложившейся ситуации, необходимо перейти к более углубленному рассмотрению данной группы рисков, которая как уже было отмечено включает в себя несколько подгрупп. Поскольку ОмГУ им. Ф.М. Достоевского – это бюджетное учреждение, учредителем которого является РФ, а функции и полномочия учредителя осуществляет Министерство науки и высшего образования РФ, то имеет основание говорить, что кредитные, процентные, валютные и инвестиционные виды рисков

не несут особой угрозы для университета. Таким образом, деятельность ОмГУ им. Ф.М. Достоевского в большей степени подвержена налоговым рискам, поскольку вуз является налогоплательщиком. Исходя, из опасности попасть под воздействие налоговых рисков, необходимо рассмотреть данную подгруппу и ее влияние на деятельность ОмГУ им. Ф.М. Достоевского более подробно [48].

Ранее уже были рассмотрены характерные черты налоговых рисков, определена классификация налоговых рисков, а также выделены факторы, влияющие на их возникновение. Таким образом, необходимо выделить основные проблемы и трудности, с которыми столкнулся ОмГУ им. Ф.М. Достоевского к настоящему времени, и которые могут привести к возникновению налоговых рисков не только у вуза, но и у государства. Также с этими проблемами может столкнуться любой другой вуз, как в процессе ведения налогового учета, так и при осуществлении основной уставной деятельности:

А. Сложность трактовки нормативов и законодательных актов. Данную ситуацию можно отнести к одному из основных факторов, влияющих на возникновение налоговых рисков. В настоящее время российское налоговое законодательство содержит определенное количество пробелов и неточностей, по актуальным вопросам могут отсутствовать разъяснения и комментарии. Поэтому при ведении налогового учета, налогоплательщики (в данном случае вузы) вынуждены самостоятельно искать разъяснения, практики в интернет-источниках, на информационных порталах, периодических изданиях, однако тут тоже могут быть «подводные камни», и необходимо принимать во внимание некоторые факторы:

- Позиция контролирующих органов по определенному вопросу может измениться;
- Наличие судебной практики по текущему вопросу;
- Сопоставление мнения налоговых органов с конкретной ситуацией.

Наличие в законодательных актах пробелов, отсутствие разъяснений и комментариев способствует развитию недопонимания законодательства в рядах налогоплательщиков, что приводит к возникновению ошибок в процессе ведения налогового учета. Результатом может стать риск возникновения налогового контроля, последствия которого регламентируются статьей 122 НК РФ «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, СВ)». Согласно данной статье, неуплата налога в результате неправильного исчисления налога карается взысканием штрафа, размером 20% от неуплаченной величины налога [38, с 235]

В тоже время рассмотренная ситуация может вызвать налоговый риск и со стороны государства, что будет заключаться в недополучении денежных средств в бюджеты из-за ошибок, допущенных налогоплательщиками в процессе ведения налогового учета.

Б. Затруднения при ведении налогового учета. Так, в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского, сложности ведения налогового учета возникают за счет внутренних и внешних факторов. К внутренним факторам относятся:

1. Небольшая численность сотрудников, осуществляющих налоговый учет. На сегодняшний день лишь один специалист занимается непосредственно вопросами налогообложения ОмГУ им. Ф.М. Достоевского;
2. Квалификация административного персонала. Низкая заработная плата не является привлекательной для специалистов высокого уровня. Зачастую административные должности в вузах выступают опорной площадкой для выпускников, которые нарабатывают определенный опыт в организации с более высоким уровнем оплаты труда.
3. Отсутствие грамотно организованного систематического повышения квалификации сотрудников в области налогового учета. В ОмГУ осуществляется подписка на периодические издания, связанные с осуществлением закупок, ведением бухгалтерского учета. Однако, проведение семинаров, конференций, направленных на получение полного и актуального набора знаний в области налогового законодательства осуществляется не так часто, как это требуется для получения максимального результата;

К внешнему фактору можно отнести:

1. Признание на государственном уровне незаконными некоторых схем оптимизации налогообложения организации.

Затруднения, которые возникают под воздействием выделенных факторов, при ведении налогового учета, также могут привести к рискам налогового контроля, последствия которых попадают под действия статьи 120 НК РФ «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления СВ)». Под грубыми нарушениями НК РФ понимает отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров, систематические ошибки, несвоевременное отражение хозяйственных и финансовых операций. Размер штрафа за грубые нарушения варьируется в диапазоне от 10 тысяч рублей до 20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тысяч рублей [38, с 239].

В. Налогообложение благотворительной помощи. В первую очередь, необходимо отметить, что благополучателем может являться только некоммерческие организации, к которым и относятся вузы.

Определим проблему со стороны организации-благотворителя. До 2005 года, при осуществлении благотворительной деятельности, организации-благотворители получали определенную выгоду, суть которой заключалась в том, что средства, направленные на благотворительность не учитывались в сумме, облагаемой налогом на прибыль, а относились

к расходам организации. Данный фактор позволял организациям-благотворителям уменьшить сумму, облагаемую налогом на прибыль. К сожалению, такая система привела к созданию фиктивных некоммерческих организаций, целью которых являлось «отмывание» денежных средств [42].

В настоящее время налоговые органы руководствуются письмом Министерства финансов РФ № 03-03-06/4/40 от 04.04.2007 года, в котором говорится, что расходы, произведенные организацией на нужды благотворительности, не могут уменьшить базу по налогу на прибыль, так как не отвечают требованиям статьи 252 НК РФ [38 с 548; 7; 73].

Сложившаяся ситуация отнюдь не стимулирует крупные организации оказывать благотворительную помощь образовательным учреждениям, так как не влечет особой выгоды для благотворителя по налогу на прибыль.

В свою очередь, со стороны благополучателя (в данном случае вуза) также имеются негативные моменты, осложняющие процедуру. С одной стороны, при безвозмездном получении вузом оборудования, это оборудование признается внереализационным доходом на основании п.8 ст. 250 НК РФ, и соответственно, вузы, не имеющие льготы по налогу на прибыль организаций согласно ст. 284<sup>1</sup> НК РФ, обязаны уплатить данный налог. С другой стороны, если переданное имущество является объектом основных средств, то у благополучателя возникает объект обложения налогом на имущество организаций, на основании п.1 ст. 374 НК РФ [38, с 533, с 648; 7].

Данная проблема является многогранной, и даже если вуз, не имеет возможность получить необходимое ему имущество от организации-благотворителя, однако сам располагает денежными средствами для покупки такого оборудования, то налоговый риск все равно может возникнуть. Причиной является слишком сильный контроль за деятельностью вузов со стороны государства.

Г. Усиленный контроль со стороны государственных органов. Современное высокотехнологичное оборудование может быть получено вузом не только путем благотворительности, но и приобретено самостоятельно за счет бюджетных ассигнований. Однако и в этой ситуации возникают проблемы, связанные со слишком пристальным контролем государственных органов за деятельностью вузов.

Контроль ведет к сокращению числа закупок основных и оборотных средств, необходимых для эффективного развития вуза. Основной причиной является сложности в 44 ФЗ, ведь чтобы провести закупку, необходимо одновременно соблюдение большого количества условий. Например, лицо, инициирующее закупку должно подготовить обоснование необходимости закупки, составить техническое задание, предоставить минимум 3 коммерческих предложения, контрагент, желающий поучаствовать в процедуре закупки

должен правильно оформить заявку, приложить пакет документов, иначе может быть отклонен. Таким образом, имеет место тенденция к снижению количества закупок с целью минимизации рисков. Последствия ужесточения контроля в области закупок в общем виде представлены на рисунке (рисунок 12) [22; 99; 1; 92].



Рисунок 12 – Возможные негативные последствия ужесточения контроля в сфере закупок

Таким образом, можно говорить о том, что стремление к развитию российской науки, как путем приобретения оборудования за свой счет, так и с помощью благотворительности, довольно часто натывается на нерушимую стену законодательства РФ.

В то же время помимо контроля в сфере закупок, имеет место и проведение периодических проверок, как выездных, так и комбинированных, которые позволяют обнаружить нарушения, допущенные при ведении бухгалтерского и налогового учета. Выявление нарушений приводит к негативным последствиям, связанным не только с подрывом авторитета вуза, но и с уплатой штрафов, что может привести к усугублению и без того сложной финансовой ситуации в университете. Так в августе 2017 года ОмГУ им. Ф.М. Достоевского подвергся выездной проверке уполномоченными представителями Министерства РФ. По итогам проверки был составлен акт выявленных нарушений, объемом в 60 печатных страниц, а также дан срок для устранения этих нарушений.

Контроль может привести к риску уголовного преследования. Если например, по итогам проверки будет выявлено уклонение вузом от уплаты налогов, сборов или страховых взносов, то будет назначено наказание согласно статье 199 УК РФ «Уклонение от уплаты

налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) СВ, подлежащих уплате организацией – плательщиком СВ». Данное деяние влечет тяжелые последствия от взыскания штрафа от 100 до 300 тысяч рублей, или в размере дохода обвиняемого за период от года до двух лет вплоть до лишения свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности на срок до трех лет. Необходимо отметить, что если данное деяние было совершено группой по сговору, то наказание ужесточается: размер штрафа может увеличиться до 500 тысяч, срок лишения свободы может продлиться до 6 лет [46].

Д. Большое количество недвижимого имущества, а также обширная площадь земельных участков, подлежащих налогообложению. Для примера необходимо отметить, что по состоянию на конец 2016 года, в распоряжении владения ОмГУ им. Ф.М. Достоевского находился 41 объект недвижимого имущества, используемого в уставной деятельности, из которых: 1 жилое помещение, 16 земельных участков и 24 нежилых помещения, за которые вуз перечислял налоговые отчисления. Справка о финансовых затратах на содержание объектов недвижимого имущества за 2016 год представлена в таблице 8 [47].

Таблица 8 - Справка о финансовых затратах на содержание объектов недвижимого имущества (включая земельные участки) ОмГУ им. Ф.М. Достоевского за 2016 г.

| №  | Наименование объекта    | Назначение объекта | Площадь, м <sup>2</sup> | Налоги (руб). |
|----|-------------------------|--------------------|-------------------------|---------------|
| 1  | Учебный корпус № 1      | Нежилое            | 11094                   | 1037573       |
| 2  | Учебный корпус № 2      | Нежилое            | 9252                    | 688453        |
| 3  | Учебный корпус № 3      | Нежилое            | 3897,8                  | 163444        |
| 4  | Учебный корпус № 4      | Нежилое            | 4653,5                  | 142506        |
| 5  | Учебный корпус № 5      | Нежилое            | 3185,4                  | 99671         |
| 6  | Учебный корпус № 7      | Нежилое            | 8892,1                  | 2393019       |
| 7  | Административный корпус | Нежилое            | 343,9                   | 24211         |
| 8  | Бизнес-инкубатор        | Нежилое            | 1724                    | 1085993       |
| 9  | ДК им. Гуртьева         | Нежилое            | 2130,9                  | 45838         |
| 10 | Общежитие № 1           | Нежилое            | 6424,9                  | 635131        |
| 11 | Общежитие № 2           | Нежилое            | 6030,8                  | 608603        |
| 12 | Столовая                | Нежилое            | 3420,4                  | 332975        |
| 13 | Здание профилактория    | Нежилое            | 2189,3                  | 151767        |
| 14 | Гараж                   | Нежилое            | 269                     | 6356          |

Продолжение таблицы 8

|    |                     |                   |       |        |
|----|---------------------|-------------------|-------|--------|
| 15 | Гараж               | Нежилое           | 510,6 | 25954  |
| 16 | Гаражные боксы      | Нежилое           | 58,4  | 377    |
| 17 | Спорткомплекс       | Нежилое           | 427,3 | 9658   |
| 18 | Склад               | Нежилое           | 146,9 | 18553  |
| 19 | Столярные помещения | Нежилое           | 125   | 15109  |
| 20 | Склад               | Нежилое           | 143,5 | 16485  |
| 21 | Центральный склад   | Нежилое           | 188,3 | 26171  |
| 22 | Слесарное помещение | Нежилое           | 46,2  | 7107   |
| 23 | Сторожка            | Нежилое           | 5,8   | 207    |
| 24 | Квартира            | Жилое             | 37,2  | 1891   |
| 25 | Земельный участок   | Земельный участок | 54172 | 341259 |
| 26 | Земельный участок   | Земельный участок | 2324  | 14640  |
| 27 | Земельный участок   | Земельный участок | 3895  | 24537  |
| 28 | Земельный участок   | Земельный участок | 2604  | 16404  |
| 29 | Земельный участок   | Земельный участок | 7910  | 49829  |
| 30 | Земельный участок   | Земельный участок | 7180  | 45231  |
| 31 | Земельный участок   | Земельный участок | 5882  | 37054  |
| 32 | Земельный участок   | Земельный участок | 9203  | 121699 |
| 33 | Земельный участок   | Земельный участок | 568   | 6269   |
| 34 | Земельный участок   | Земельный участок | 931   | 5865   |
| 35 | Земельный участок   | Земельный участок | 1398  | 46850  |
| 36 | Земельный участок   | Земельный участок | 415   | 2614   |
| 37 | Земельный участок   | Земельный участок | 956   | 6022   |
| 38 | Земельный участок   | Земельный участок | 11567 | 5489   |
| 39 | Земельный участок   | Земельный участок | 802   | 5052   |
| 40 | Земельный участок   | Земельный участок | 614   | 49812  |
| 41 | Земельный участок   | Земельный участок | 1229  | 7742   |

Представленная таблица показывает, что ОмГУ им. Ф.М. Достоевского имеет в распоряжении в общей сложности 176847,2 м<sup>2</sup> недвижимого имущества, используемого по уставу и облагаемого налогом на общую сумму 8323420 рублей по состоянию на 2016 год. В среднем охрана учебного корпуса ОмГУ обходится в 1 млн. руб., а электроснабжение почти

в 18 млн. руб в год. Помимо расходов на коммунальные нужды, вуз обязан уплатить еще и налоги, начисленные на землю и на имущество, расположенное на этой земле, и чем имущества больше, тем выше и налоговое бремя. Такая величина налогового бремени является довольно значительной для бюджетного учреждения, основной целью которого не является получение прибыли, особенно для ОмГУ, объемы финансирования которого сокращаются с каждым годом. Таким образом, за счет сложившейся ситуации, перед ОмГУ им. Ф.М. Достоевского опять же возникает риск попасть под действие статьи 122 НК РФ и быть привлеченным к уплате штрафа [38, с 235].

Е. Недостаток финансовых средств. Как уже было отмечено ранее, в последние года, в ОмГУ существует негативная тенденция к сокращению бюджетных ассигнований. Однако, несмотря на данный фактор, уровень социальных выплат, коммунальных и налоговых платежей остается неизменным. В связи со сложившейся ситуацией, руководство вуза вынуждено обратить внимание в сторону мер, направленных на выравнивание финансового положения. Среди антикризисных мер, реализуемых ОмГУ, можно выделить:

- рост стоимости оплаты за коммерческое обучение для студентов на 4 % в марте 2017 года;
- осознанная отсрочка уплаты некоторых платежей до момента массового поступления денежных средств, перечисляемых студентами в целях оплаты образовательных услуг (август-сентябрь);
- создание центра дополнительного образования. В центре проводят краткосрочные курсы по различным программам;
- сокращение объемов договоров на закупку товаров, работ, услуг, заключаемых отделом обеспечения закупок. На графике (рисунок 13) представлена динамика сокращения количества заключенных договоров за период 2013 – 2017 годов [48].

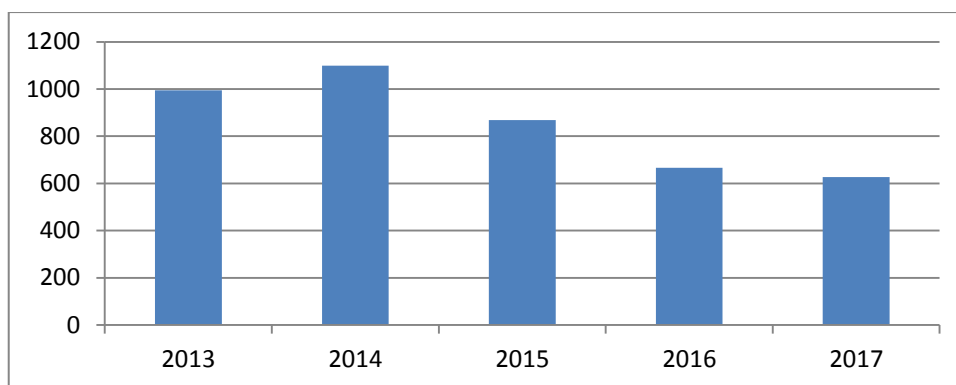


Рисунок 13 - Количество заключенных договоров на приобретение ТРУ в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского за 2013 – 2017 гг.



Данный график показывает, что в ОмГУ имеет место тенденция к сокращению количества закупок. Последствиями данного фактора может служить с одной стороны, экономия части денежных средств, а с другой устаревание основных фондов и оборудования, необходимого для ведения непрерывного учебного процесса, а также стагнация в области научной деятельности.

Ж. Строительство главного учебного корпуса. Не секрет, что завершение строительства главного корпуса является уязвимым местом ОмГУ, которое было десятки раз освещено в СМИ, поскольку планы о переносе административной части и нескольких факультетов в новое современное здание зародились порядка 15 лет назад. Ежегодно в течение последних лет публикуется информация о том, что двери главного корпуса откроются в будущем году, однако строительство до сих пор не завершено. На сегодняшний день, появилась информация о том, что в 2017 году Арбитражный суд назначил ОмГУ взыскание размером более 103 млн. рублей в пользу Управления Федерального казначейства [10; 15; 46; 48].

Можно говорить о том, что если данное постановление войдет в силу, это еще более усугубит и без того сложную финансовую ситуацию в университете. Таким образом, данную проблему можно отнести к риску налогового контроля, последствия которого, как уже упоминалось выше, регламентируются статьей 122 НК РФ [38, с 235; 53].

Подводя итог, отметим, что ОмГУ им. Ф.М. Достоевского, несмотря на звание основного, классического университета Омска, с годами сложившимся авторитетом, в своей внутренней среде не отличается стабильностью, а имеет различные риски и сформировавшиеся проблемы. К сожалению, несмотря на то, что на образовавшиеся проблемы основная образовательная деятельность не оказывала влияние, эти риски и проблемы могут пошатнуть репутацию университета в целом. Для нормализации ситуации, создании здоровой внутренней среды, ОмГУ необходимо заняться решением выделенных проблем, а также разработать мероприятия по минимизации налоговых рисков, сохранению имеющихся налоговых льгот, поддержанию устойчивого экономического развития. Все это невозможно выполнить без грамотно налаженного аппарата управления, постоянного контроля и использования современных IT-технологий.

### Глава 3. Моделирование налогообложения высших учебных заведений

#### 3.1. Обобщение и решение проблем налогообложения, характерных для российских вузов

В предыдущей главе автором было выявлено, что при реализации своей основной уставной деятельности российские образовательные учреждения часто сталкиваются с различными проблемами. Обозначенные проблемы были рассмотрены на примере ОмГУ им. Ф.М. Достоевского, однако многие из них являются характерными и для остальных российских вузов. Часть из таких проблем приводит к возникновению налоговых рисков, реализация которых может привести к негативным последствиям, вплоть до наступления уголовной ответственности. Для того чтобы минимизировать налоговые риски, необходимо осуществление определенных мер, как со стороны налогоплательщика, так и со стороны государственных органов. Рассмотрим основные действия, нормативно-правового характера, которые может предпринять государство для решения определенных проблем.

1. Первая проблема заключается в возникновении трудностей при трактовке налогоплательщиками, налоговыми агентами нормативно-правовых документов. А ведь еще в XVIII веке родоначальник классической политической экономии - Адам Смит, говоря о налогообложении, выделил 4 основных принципа грамотной реализации этого механизма. К ним относятся:

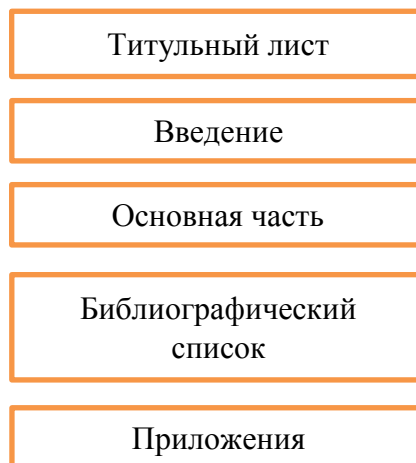
- А) Принцип равенства и справедливости;
- Б) Принцип удобства;
- В) Принцип экономии;
- Г) Принцип определенности [85; 38 с 6].

Принципы, выделенные Адамом Смитом еще много лет назад, легли в основу современного механизма налогообложения. В России основные положения об организации процесса налогообложения зафиксированы в статье 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах». Так, например, в НК РФ имеет место пункт 6 ст. 3, который гласит, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый знал какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить. То есть порядок уплаты налогов и сборов должны быть понятен каждому налогоплательщику, а не только человеку, имеющему образование в данной области. Что касается России то, к сожалению, можно говорить о том, что как минимум один из классических принципов налогообложения на сегодняшний день часто допускает нарушения, несмотря на то, что его содержание закреплено в НК РФ. Также под сомнение можно поставить пункт 7 ст. 3 НК РФ,

в котором говорится о том, что все сомнения, противоречия и неясности законодательства должны быть трактованы в пользу налогоплательщика. В чистом виде в России данное правило применяется достаточно редко, в основном после длительных судебных разбирательств та или иная законодательная норма может быть трактована в пользу налогоплательщика, и то не всегда. Так при совершении специалистом ошибки в ходе ведения налогового учета, вуз получает достаточно жесткое наказание, даже несмотря на то, что ошибка произошла отнюдь не по вине специалиста. Это связано с тем, что достаточно сложно доказать наличие противоречивости и неясности законодательных актов из-за отсутствия большого количества судебной практики в этой области, а также наличия огромной бюрократической машины, которая функционирует в России. Поэтому, руководству вуза иногда гораздо проще согласиться уплатить штраф, чем доказывать свою правоту [38, с 6, с 415-418].

Для решения данной проблемы на государственном уровне необходимо предоставление развернутых пояснений по каждому вновь принятому нормативно-правовому акту. Эти пояснения должны быть общедоступны:

1. Создание уточняющих методических рекомендаций на основании НК РФ, размещенных на сайте ФНС РФ: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru). Методические рекомендации должны быть четко сформулированы и оформлены. Структура методических рекомендаций обязательно должна включать несколько элементов:



Выпуск методических указаний по каждому вновь принятому нормативно-правовому акту позволит налогоплательщикам лучше и быстрее ориентироваться в изменениях, происходящих в налоговом законодательстве. Максимальная эффективность была бы достигнута путем внесения в методические указания примеры арбитражных решений по схожим рассматриваемым вопросам [63].

2. С 15.07.2015 года на территории России функционирует

~~2. В России существует горячая линия ФНС (8-800-222-22-22), позвонив на которую любой налогоплательщик может получить бесплатную консультацию по вопросам в области налогообложения. Внедрение данного сервиса очень удобно для российских налогоплательщиков, единственным недостатком является процесс ожидания ответа оператора, который может затягиваться на длительное время. Решением этого недочета может стать организация обратной связи, которая используется сейчас во многих организациях. Механизм реализации обратной связи для ФНС и эффект от ее внедрения представлены на схеме (рисунок 14) [63]. Однако данная линия не позволяет проконсультироваться со специалистом в режиме реального времени, поскольку работу на линии ведет только автоинформатор. Таким образом, необходимо заменить автоинформатора на консультанта, который давал бы максимально полные пояснения по интересующим вопросам. Это позволит соответствовать требованиям, обозначенным в п.6 ст. НК РФ.~~

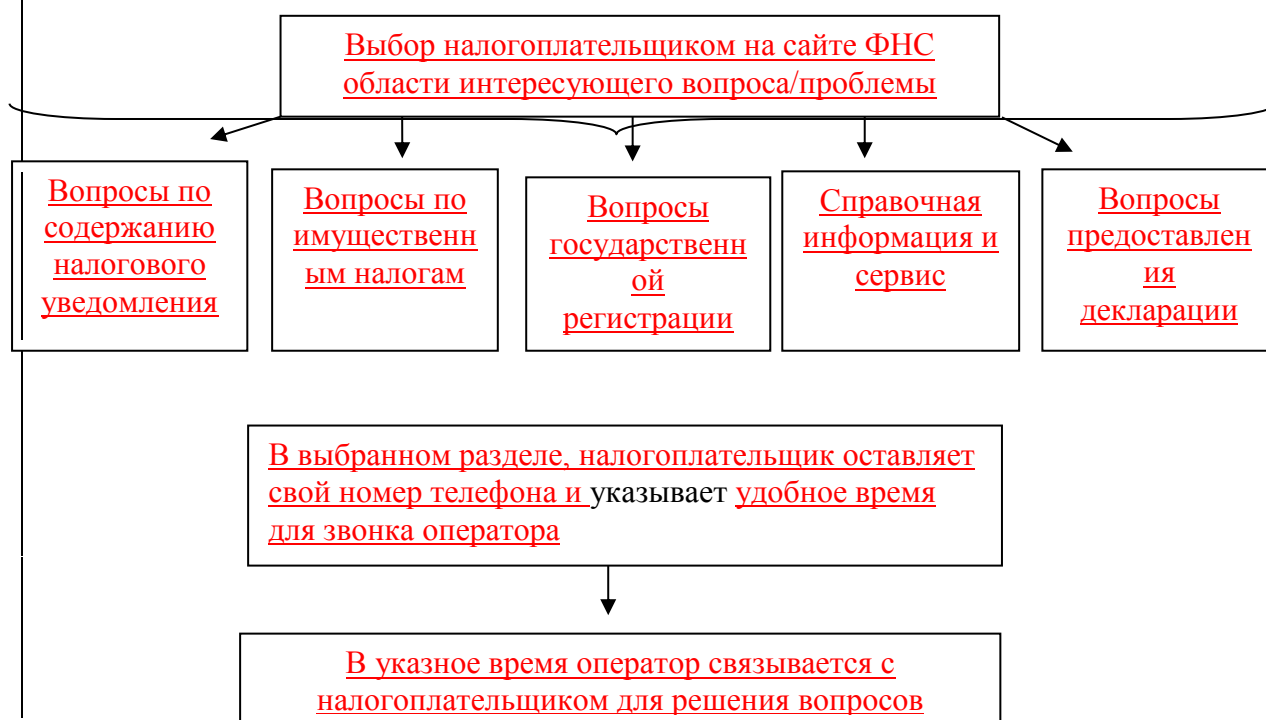


Рисунок 14 – Механизм реализации обратной связи для ФНС

Представленная схема показывает, что реализация даже одного небольшого мероприятия, такого как введение обратной связи, может способствовать решению очень важных для России проблем, в данном случае речь идет о повышении уровня налоговой культуры российских налогоплательщиков.

3. Помимо создания обратной связи с налогоплательщиками, на сайте ФНС применить еще одно небольшое нововведение – онлайн консультирование в режиме реального времени. Так, например, на официальных сайтах многих российских организациях

можно воспользоваться помощью бизнес-мессенджера JivoSite. JivoSite позволяет общаться на сайте организации, в социальных сетях, по электронной почте. Согласно официальному сайту JivoSite, на сегодняшний день этот мессенджер установлен на 270208 сайтах организаций по всему миру. Установка этой программы достаточно проста и не требует большого количества навыков. Стоимость профессиональной версии, сроком на 1 год установлена на уровне 7104 руб., это достаточно недорого, но зато позволит решить многие проблемы, связанные с обращениями налогоплательщиков на горячую линию ФНС [60; 63].

4. Для удобства налогоплательщиков ФГУП ГНИВЦ ФНС РФ было разработано мобильное приложение «Налоги ФЛ», благодаря которому в режиме онлайн можно контролировать процесс налогообложения, просматривать справочную информацию, осуществлять обращение по возникшим вопросам. Однако данное приложение имеет невысокий рейтинг среди пользователей. Основной жалобой является проблема входа в приложение. Для того, чтобы пользователю осуществить вход в приложение, необходимо подтвердить личность, посетив центр обслуживания или воспользоваться онлайн банками, т.е. данная процедура является сложной и длительной. Идея создания такого приложения очень актуальна, однако необходимо более оперативно реагировать на жалобы пользователей и принимать меры по устранению проблем.

Эффективность от реализации выделенных мероприятий отображена на схеме (рисунок 15)



Рисунок 15 - Предполагаемый эффект от реализации выделенных мероприятий

На сегодняшний день многие служащие, как вузов, так и любых других организаций, столкнувшись с очередным нововведением или изменением в законодательстве, вынуждены обращаться к опыту коллег, форумам, примерам судебных решений. Что в свою очередь не гарантирует полноты и правильности трактовки законодательства. Результатом предложенной меры по предоставлению государством максимально развернутых пояснений должно стать формирование единого, полного и правильного понимания налогового законодательства у всех участников процесса налогообложения [2].

2. Суть второй из выделенных проблем заключается в возникновении различных трудностей в процессе ведения налогового учета в российских вузах. Среди важных внутренних факторов, влияющих на возникновение и дальнейшее развитие этой проблемы, были выделены:

А. Низкая численность персонала, занимающегося ведением налогового учета;

Б. Слабый уровень квалификации сотрудников;

В. Отсутствие грамотно организованного систематического повышения квалификации персонала, в частности в области налогового учета.

Что касается первых двух факторов, то для решения проблемы на государственном уровне необходимо увеличение бюджетных ассигнований в пользу вузов. К сожалению, значительно увеличить финансирование невозможно, поэтому руководство вузов может использовать альтернативные методы решения проблемы. Например, при оптимистичном варианте путем расширения своей коммерческой деятельности, приносящей доход (организация дополнительных занятий, сдача площадей в аренду и т.д.). Эффект от данного мероприятия отражен на схеме (рисунок 16).



Рисунок 16 – Возможный эффект от увеличения финансирования вузов

Альтернативным вариантом может стать использование аутсорсинга специалистов, осуществляющих налоговый учет, перманентно или в периоды особой загруженности сотрудников (подготовка квартальных, годовых отчетов и т.д.). Ожидаемый эффект от использования аутсорсинга отображен на схеме (рисунок 17) [75; 76; 79].



Рисунок 17 – Ожидаемый эффект от внедрения аутсорсинга

Конечно, внедрение аутсорсинга сопряжено с определенными рисками, например, наличием хоть и временных, но затрат на оплату труда, возможной неопытностью в данной сфере, ожиданием слишком высокого результата и т.д., но в большинстве случаев аутсорсинг является выгодным управленческим решением. ~~В первом случае это должно не способствовать расширению штата персонала путем формирования дополнительных ставок, речь идет о создании дополнительной полноценной ставки специалиста, осуществляющего налоговый учет.~~ Итогом представленных мероприятий должно стать снижение числа ошибок и недочетов, допущенных из-за слишком большого количества обязанностей, возложенных на одного сотрудника.

~~Во втором случае, рост финансирования вузов будет способствовать увеличению уровня заработной платы административных сотрудников. Более высокая заработная плата~~

~~будет привлекать не только молодых специалистов, не имеющих навыков в данной области, но и вполне состоявшихся высококвалифицированных сотрудников, что позволит руководству вузов осуществлять более тщательный подбор персонала.~~ В то же время, рост заработной платы будет способствовать реализации функции стимулирования сотрудников, это вызовет у них стремление к повышению уровня знаний, навыков, поспособствует повышению уровня производительности труда, который в свою очередь выступает основным показателем экономической эффективности любой организации [75; 76; 79; 83].

К третьему фактору было отнесено отсутствие грамотно организованного систематического повышения квалификации сотрудников в области налогового учета. Это частая проблема, которая встречается в бюджетных учреждениях, одной из причин которой опять же является нехватка денежных средств в российских вузах. Различные семинары, конференции среди специалистов в той или иной области организуются достаточно часто, однако участие в них требует не малых денежных средств. Рассчитаем какие финансовые затраты требуются, чтобы организовать участие одного сотрудника в семинаре, посвященном вопросам налогообложения.

В качестве примера возьмем два семинара в области налогообложения, проводимых Международным центром финансово-экономического развития (МЦФЭР) 05 марта 2018 года и 27-28 марта 2019 года, под названиями «Налог на прибыль: самое главное о декларации за 2017 год, новое в законодательстве 2018 года» и «Федеральные стандарты 2019. Учет, отчетность, классификация, налогообложение». В 2019 году произошло некоторое увеличение как стоимости участия в семинарах, так и стоимости проезда и проживания. Далее (таблица 1) будут приведены расчеты основных затрат, которые понесет вуз, отправив специалиста из Омска на семинар в 2018 и в 2019 г. Учитывая, что в течение одного года организуется большое количество семинаров и конференций по различным темам, накапливается довольно внушительная, и не всегда подъемная для бюджетного учреждения сумма.

Для решения сложившейся проблемы, со стороны государства, необходима организация обязательных бесплатных онлайн вебинаров, на которых будут рассмотрены как минимум ключевые изменения в законодательстве, возможные проблемы и последствия. Информация о дате и времени проведения вебинара должна быть своевременно донесена до руководства каждого вуза. Помимо организации обязательных вебинаров необходимо реализовать рассылку информации о готовящихся изменениях в законодательстве по всем российским вузам, как в электронном, так и в печатном виде, важным условием является своевременность и актуальность такой информации. Также, государственные органы должны обязать руководство вузов осуществлять контроль за тем, чтобы все сотрудники



своевременно и в полном объеме принимали участие в онлайн вебинарах, освободив их на это время от текущих обязанностей, поскольку к сожалению, некоторые сотрудники часто пренебрегают участием в вебинарах из-за отсутствия времени.

Если организация государственных бесплатных-онлайн вебинаров по каким-либо причинам невозможна, или необходимо более глубокое изучение темы и вуз все таки вынужден отправить сотрудника в командировку на семинар или конференцию, то можно воспользоваться альтернативным вариантом – участием в платном вебинаре, которые проводят многие организации. В качестве примера будет рассмотрен вебинар, проводимый МЦФЭР 05 апреля 2019 г. В таблице (таблица 9) приведен сравнительный анализ затрат, понесенных вузом при участии одного сотрудника в конференции и при участии этого же сотрудника в вебинаре, а также отражен ожидаемый эффект от замены участия в семинарах на участие в вебинарах.

Таблица 9 - Сравнительный анализ понесенных издержек за участие в семинарах и вебинаре

|   | Семинар 2018 г.           | Семинар 2019 г.          | Вебинар 2019 г.  |
|---|---------------------------|--------------------------|--|
| Стоимость участия 1 чел/руб.  | 8160                      | 30000                    | 7476   |
| Затраты на проезд поездом Омск-Москва-Омск, руб.  | 5215+5200= 10415          | 6700+7300=14000          | 0  |
| Стоимость проживания в одном из отелей г. Москвы в радиусе 3 км. от места проведения семинара, 2 сут/руб. | 8000                      | 8100                     | 0  |
| Суточные, на 1 сотрудника, сут/руб.   | 400 руб/сут*7 дн=<br>2800 | 400 руб/сут* дн=<br>2800 | 0  |
| Итого, руб.   | 29375                     | 54900                    | 7476   |
| Предполагаемый эффект   |                           |                          | -Снижение затрат;<br>-Минимальные потери рабочего времени; |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
|  |  |  | -Максимальный охват числа сотрудников;<br>-Возможность участия в большом количестве вебинаров;<br>-Отсутствие нужды в выборе сотрудника, участвующего в семинаре => снижение напряженности в коллективе. |
|--|--|--|--|

В пользу перехода российских вузов на использование онлайн вебинаров говорит и тот фактор, что чаще всего в командировку для участия в семинаре или конференции, отправляют начальника подразделения, а уже рядовые сотрудники только потом узнают о нововведениях, изменениях, которые были рассмотрены на этом семинаре путем пересказа или прочтения проспектов. Таким образом, многие административные сотрудники не имеют возможности стабильно повышать свою квалификацию.

Итогом таких мер помимо сокращения финансовых затрат, должен стать тот факт, что сотрудники всех российских вузов будут иметь возможность стабильно повышать свою квалификацию, а также получать актуальную информацию о нововведениях, что позволит снизить вероятность возникновения налоговых рисков внутри образовательного учреждения из-за низкой квалификации сотрудников [49; 56; 55; 62].

3. Проблема налогообложения благотворительной помощи. Различную материальную поддержку время от времени оказывают образовательным учреждениям физические и юридические лица. Как уже было отмечено в предыдущей главе, на сегодняшний день между желанием какой-либо организации передать образовательному учреждению современное оборудование и желанием образовательного учреждения получить это оборудование, выросла стена налогообложения. Данная ситуация не раз поднималась на различных интернет порталах, например, ее затрагивал президент МГТУ им. Н.Э. Баумана – И.Б. Федоров, который отметил, что при передаче предприятием высокотехнологичного оборудования, вузы, которые не имеют льготы по налогу на прибыль организаций, обязаны его уплатить. Также, при постановке объекта основных средств на баланс, вузы обязаны

уплатить налог на имущество организаций. Учитывая, что стоимость оборудования может быть довольно высокой, налоговое бремя оказывается неподъемным для многих вузов, особенно провинциальных и имеющих сравнительно небольшую численность коммерческих студентов. Невозможность получения необходимого оборудования ведет к губительным последствиям для российской науки, поскольку молодые перспективные ученые, стремясь работать с современной техникой, покидают пределы России, отправляясь за рубеж. Согласно миграционной статистике 1/3 эмигрировавших на запад россиян, преследовали цель поступления в магистратуру и аспирантуру. В то же время численность российских эмигрантов уже уехавших на запад достигла 800 тысяч человек, это критическое число для российской науки, ведь, несмотря на действующую программу привлечения квалифицированных иностранных кадров, миграция в Россию не компенсирует утечку «умов» [23; 91].

Таким образом, можно говорить о том, что на сегодняшний день одной из приоритетных задач в области образования, стоящих перед государством, является стимулирование коммерческих организаций к занятию благотворительной деятельностью, упрощение процедуры получения таких благ образовательными учреждениями, а также обеспечение максимально полного получения вузами этой помощи. Среди основных мер, реализация которых бы могла поспособствовать решению поставленной задачи, можно выделить:

1. Упрощение системы получения налоговых льгот. Согласно пп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ передача ТРУ, имущественных прав в рамках благотворительной помощи не подлежит налогообложению по НДС за исключением подакцизных товаров. На сегодняшний день НК РФ не содержит перечня документов, которые должны быть предоставлены в налоговые органы с целью получения льготы по НДС. Благотворитель вынужден руководствоваться примерным перечнем, который содержится в письме Минфина РФ от 26.10.2011 № 03-07-07/66. Для решения выделенной проблемы, в первую очередь необходимо пересмотреть данный перечень и оптимизировать его с учетом стимулирования интересов благотворителя. Текущий перечень, примерный его оптимизированный вариант, а также предполагаемая эффективность внедрения данного мероприятия представлены в таблице (таблица 10) [38, с 267; 67].

Таблица 10 - Варианты оптимизации перечня документов, дающего право на получение налоговых льгот

| Текущий перечень документов, необходимых для получения льготы | Оптимизированный вариант перечня | Предполагаемая эффективность |
|---|----------------------------------|------------------------------|
|---|----------------------------------|------------------------------|

|   |   |  |
|---|---|--|
| по НДС, обозначенный письмом Минфина РФ от 26.10.2011 № 03-07-07/66         | документов, необходимый для получения льготы по НДС.  |  |
| Договор (контракт) между благотворителем и благополучателем на передачу ТРУ | Типовой договор (контракт) между благотворителем и благополучателем на передачу ТРУ, составленный по единому общепринятому типовому образцу | Упрощение процесса согласования формы проекта договора между благотворителем и благополучателем. |

Продолжение таблицы 10

|  |   |   |
|--|---|---|
| Копии документов, подтверждающих принятие благополучателем к учету объекта благотворительной помощи (выполненных работ, оказанных услуг) | Копия единого официально оформленного документа, подтверждающего принятие к учету и целевое использование объекта благотворительной помощи (выполненных работ, оказанных услуг) | 1. Упрощение документооборота;<br>2. Снижение уровня бюрократии |
| Копии документов, подтверждающих целевое использование объекта благотворительной помощи (выполненных работ, услуг)                       |   |   |

Вторым этапом упрощения налогообложения российских вузов может стать официальное законодательное закрепление нового перечня документов, позволяющих использовать льготу по НДС в статье 145 НК РФ [38, с 257].

Еще одной мерой со стороны государственных органов должно стать упрощение процедуры получения льготы для благотворителей, путем переложения обязательства по сбору и предоставлению пакета документов в налоговые органы на вузы, на которые эта благотворительность направлена. То есть, после передачи объекта благотворительности, нужно обязать вуз-получатель в течение определенного времени подготовить и передать все необходимые для получения льготы документы в соответствующий налоговый орган.

Нарушение данного требования должно караться привлечением к административной ответственности должностного лица. Это позволит освободить благотворительную организацию от бумажной волокиты и стимулирует ее руководство на дальнейшее осуществление благотворительной деятельности [53].

2. Отмена уплаты налога на имущество организаций для вузов, при передаче им объекта основных средств. Как уже было отмечено, если какая-либо организация (благотворитель) передает вузу оборудование, являющееся объектом основных средств, то у благополучателя возникает объект обложения налогом на имущество организаций, согласно п.1 ст. 374 НК РФ. Например, в ноябре 2017 года дочерним предприятием немецкой фирмы CLAAS KGaAmbH – ООО «КЛААС» было подарено Кубанскому Государственному Аграрному Университету (КубГАУ) трактор AXION 820, рыночная стоимость которого составляет 129393,00 € или 8959999,44 руб. (по состоянию на ноябрь 2017 года: 1 евро = 69,24 руб., по состоянию на 12 апреля 2019 года курс евро к российскому рублю значительно вырос: 1 евро = 72,69 руб., соответственно возросла рыночная стоимость трактора AXION 820 ориентировочно до 9405577,17 руб.) [19; 51; 52; 77].

Таким образом, сумма налога на имущество организаций, которая должна быть уплачена после постановки трактора на баланс КубГАУ, составляет 2% от его стоимости, то есть 179199,99 руб. по состоянию на ноябрь 2017 года и 188111,54 руб. по состоянию на 12 апреля 2019 года соответственно. Таким образом, несмотря на то, что дорогостоящее основное средство и было передано безвозмездно КГАУ, уплата налога на имущество организаций – это достаточно тяжелое бремя для университета, особенно, учитывая, что с 2003 года КГАУ было передано техники общей суммой 100 млн. руб. [54; 77].

Для оптимизации сложившейся ситуации, необходимо принятие определенных мер на государственном уровне. К таким мерам можно отнести:

1. Включение высших образовательных учреждений в список организаций, освобожденных от налогообложения по налогу на имущество организаций согласно ст. 381 НК РФ [38, с 946]

2. Если полное освобождение вузов от уплаты данного налога в рассматриваемой ситуации невозможно, то необходимо использование такого финансового инструмента как налоговый кредит. Налоговый кредит позволяет получить отсрочку либо рассрочку по уплате налога на срок, не превышающий один год (для местных и региональных налогов), при наличии определенных условий. Одним из таких условий и должен стать недостаток финансовых средств в вузах, не позволяющий единовременно уплатить налог на имущество организаций, но только для дорогостоящего (более 1 млн. руб.) имущества [38, с 102].

Возвращаясь к примеру с Кубанским Государственным Аграрным университетом, который был рассмотрен выше, отметим, что если бы КубГАУ использовал беспроцентный налоговый кредит, сроком на один год, то величина уплаты налога на имущество организаций за полученный трактор AXION 820 составила бы приблизительно 14933,33 – 15675,96 руб. в месяц, что более удобно для бюджета вуза, чем единовременная уплата данного налога.

3. Если введение налоговых льгот или налогового кредита невозможно, то необходима разработка системы предоставления государством субвенций для покрытия вузом недостающей суммы по начисленным налогам. Размер субвенции должен устанавливаться индивидуально для каждого вуза с учетом сложности финансовой ситуации, количества и структуры студентов, территориального расположения вуза и прочих факторов. В случае с КубГАУ сумма субвенции должна равняться сумме начисленного налога на имущество. Данная мера позволит КубГАУ сэкономить денежные средства от годового обучения одного коммерческого студента бакалавриата (161640 руб.) [54].

4. Если использование ни одной из перечисленных мер по каким-либо причинам не возможно, стоит рассмотреть вариант с передачей необходимого оборудования вузу в аренду по льготной стоимости. В среднем по Краснодарскому краю стоимость аренды трактора варьируется от 1500 до 2000 руб. за 1 час. Если перевести сумму, которую КубГАУ должен заплатить по налогу на имущество за подаренный трактор AXION (179199,99 руб.) в часы аренды трактора, то получится в среднем 104 часа. Поэтому использование льготной аренды трактора (оптимально 500 руб/час) выгодно для КубГАУ [51].

Для наглядности, виды выделенных мер, их достоинства и недостатки со стороны вузов и со стороны государства сведены в таблице (таблица 11).

Таблица 11 - Сравнительная характеристика выделенных мероприятий

| Наименование мероприятия  | Предполагаемый положительный эффект  |             | Предполагаемый отрицательный эффект |   |
|---|--|-------------|-------------------------------------|---|
|   | Вуз  | Государство | Вуз                                 | Государство   |
| Включение вузов в список организаций, освобожденных от уплаты налога на | 1. Экономия финансов;<br>2. Упрощение процесса ведения налогового учета;<br>3. Получение необходимого оборудования | -           | -                                   | Потеря значительной части денежных поступлений в государственную казну; |

|                                  |   |   |  |  |
|----------------------------------|---|---|--|--|
| имущество организаций            |   |   |  |  |
| Использование налогового кредита | <p>1. Частичное погашение</p> <p>2. Возможность рационального распределения финансов;</p> <p>3. Получение нужного оборудования;</p> <p>4. Возможность использования по нескольким видам налогов</p> | <p>1. В конечном итоге налоговые отчисления будут получены в полном объеме;</p> <p>2. Возможность получения дополнительных процентов.</p> | <p>1. Усложнение ведения налогового учета</p> <p>2. Необходимость составления договора;</p> <p>3. Возможно начисление процентов на использование данного кредита</p> | <p>Невозможность одновременного получения налоговых отчислений</p> |

Продолжение таблицы 11

|  |  |   |  |   |
|--|--|---|--|---|
| Предоставление государственной субвенции | <p>1. Экономия собственных финансов;</p> <p>2. Возможность получения необходимого оборудования</p> | - | <p>1. Усложнение документооборота;</p> <p>2. Необходимость предоставления отчетности о потраченных средствах</p> | <p>1. Потери из государственного бюджета;</p> <p>2. Бессмысленность мероприятия: выделенные из бюджета средства после прохождения нескольких этапов возможно будут возвращены</p> |
| Льготная аренда имущества                | <p>1. Экономия собственных финансов организации при краткосрочном</p>                              | - | <p>1. Значительное увеличение расходов при долгосрочном</p>  | -   |

|  |   |  |   |  |
|--|---|--|---|--|
|  | использовании имущества;<br>2.Отсутствие необходимости уплаты налога на имущество организаций |  | использовании имущества;<br>2.Отсутствие права собственности;<br>3.Необходимость заключения договора аренды;<br>4. Четко оговоренный срок использования |  |
|--|---|--|---|--|

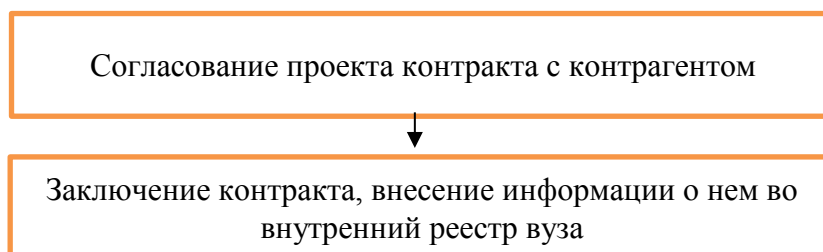
На основе проведенного сравнительного анализа, можно сделать вывод, что максимально оптимальный вариант получения оборудования в рамках благотворительного процесса для российских вузов связан с использованием налогового кредита.

4. Следующая рассмотренная проблема – это усиленный контроль со стороны государственных органов за всеми сферами деятельности вузов, особенно административно-хозяйственной.

Как было отмечено ранее, усиленный контроль со стороны государства приводит к снижению количества закупок необходимых товаров, работ, услуг, удручающие последствия этого были представлены на рисунке. Также усиленный контроль приводит к возникновению риска уголовного преследования в том случае, если были выявлены серьезные нарушения.

Государственным органам необходимо осуществлять не маниакальный контроль, подозревая все подразделения вуза в желании преступить закон, а адекватный контроль, не оказывающий негативного влияния на уставную деятельность вузов.

В первую очередь необходимо уменьшение казначейского контроля. С 1 января 2017 года регистрация государственных контрактов в ЕИС осуществляется непосредственно при контроле УФК. Схема заключения государственного контракта в общем виде представлена на рисунке (рисунок 18) [22].





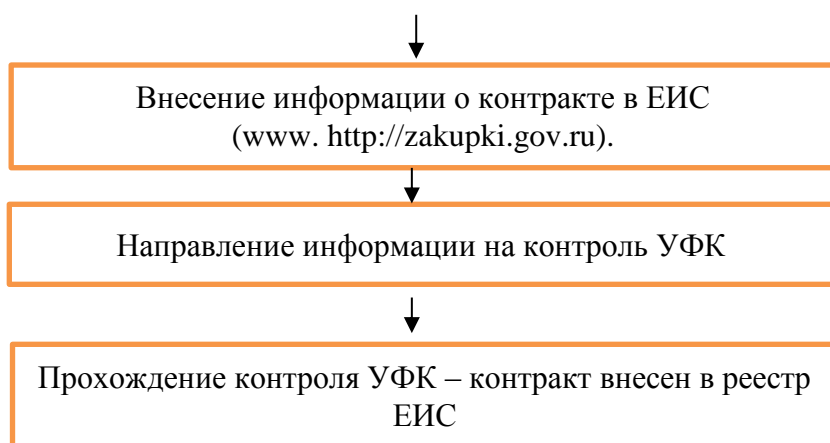


Рисунок 18 – Алгоритм заключения государственного контракта

Прохождение контрактом казначейского контроля занимает срок от 1 до 3 суток, данный фактор замедляет процесс исполнения обязательств по контракту. Также сотрудники вузов часто сталкиваются с ситуацией непонимания, при которой представители УФК отказывают в прохождении контроля по субъективным причинам (пр. собственное видение наименования предмета закупки). В таких случаях заказчик (сотрудник вуза) вынужден вносить изменения в отдельные части государственного контракта, что приводит к удлинению сроков его регистрации. Для исправления данной ситуации необходимо вернуться к системе, которая использовалась до 2017 года – исключению этапа прохождения контроля УФК [22].

Во вторых необходимо снижение государственного контроля в процессе подготовки проведения процедуры закупки – запроса котировок или электронного аукциона.

Несомненно, контроль за деятельностью российских организаций, в том числе вузов – важный элемент и он является неотъемлемой частью функционирования образовательных учреждений. Однако иногда процедура проведения государственного контроля негативно влияет на деятельность вуза. Нами были рассмотрены проблемы, связанные с осуществлением удаленного казначейского контроля за сферой закупок. Такой контроль является постоянным, стабильным, несмотря на некоторые неудобства сотрудники уже приноровились рассчитывать рабочее время, организацию закупок с учетом этого контроля. Но, достаточно часто российские вузы подвергаются внеплановым выездным проверкам. Такие проверки могут быть направлены на контроль бухгалтерского, налогового учета, сферы закупок, организации учебной деятельности и т.д.

Проведение таких контрольных мероприятий порождает три основные проблемы, негативно воздействующие на порядок жизнедеятельности вузов, к ним относят:

1. сжатость сроков;

2. потери рабочего времени за счет отвлечения сотрудников на подготовку документации для проверяющих;

3. нерациональное использование ресурсов из-за предоставления слишком большого количества информации (например в печатном виде), часть из которой останется невостребованной.

Более подробная характеристика выделенных проблем, их последствий а также основные предлагаемые автором работы пути решения представлены в таблице (таблица 12).

Таблица 12 - Негативное воздействие выездных проверок на текущую жизнедеятельность вузов

| Проблема  | Последствие  | Предлагаемое решение   |   |
|---|--|--|---|
|   |  | Со стороны гос. органов  | Со стороны вуза   |
| Сжатые сроки. Внеплановые проверки занимают небольшое количество времени (в среднем 5-14 рабочих дней). У сотрудников возникает недостаток необходимого количества времени для подготовки и сбора информации. | Риск получения наказания за непредставление, неполное или неактуальное предоставление запрашиваемой документации | -Увеличение сроков предоставления информации;<br>-Формирование примерного перечня, необходимой для осуществления выездной проверки информации и документов, который должен | -Аккуратное ведение текущей, отчетной документации.<br>Руководителями отделов должна проводиться регулярная проверка деятельности подчиненных.<br>-Формирование каталога (реестра) с указанием места хранения отчетной документации и информации об |

|  |  |   |  |
|--|--|---|--|
|  |  | быть отправлен<br>вуз за несколько<br>дней до начала<br>проверки. | ответственным за ее<br>подготовку;<br>-Периодическое<br>проведение «Фотографии<br>рабочего дня» каждого<br>сотрудника или отдела<br>для изучения рабочего<br>времени и его<br>оптимизации. |
|--|--|---|--|

Продолжение таблицы 12

|   |  |   |   |
|---|--|---|---|
| Во время выездной<br>проверки, сотрудники<br>вузов выделяют<br>большое количество<br>рабочего времени на<br>подготовку и сбор<br>информации | Недовыполнение<br>прямых служебных<br>обязанностей,<br>ошибки в текущей<br>работе. Риск<br>остановки или сбоя<br>в учебном и<br>административном<br>процессах. | -Увеличение<br>сроков<br>предоставления<br>информации;<br>-Формирование<br>распорядка дня, с<br>четким<br>соблюдением<br>временных рамок<br>начала и окончания<br>рабочего времени<br>проверяющих | -Аутсорсинг<br>специалистов,<br>обеспечивающих<br>текущую деятельность<br>вуза на время проверки;<br>Аутсорсинг специалистов,<br>осуществляющих сбор и<br>подготовку информации,<br>необходимой для<br>контролирующих<br>органов.<br>-Закрепление за каждым<br>сотрудником,<br>задействованном в<br>проверке, определенных<br>обязанностей. |
| В процессе  | Необоснованно  | -Допуск получения   | -Обеспечение  |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
| <p>осуществления проверки, контролирующие лица требуют предоставления большого количества документации в печатном виде, часть из которой в итоге остается невостребованной</p> | <p>большие затраты офисной бумаги, краски используемой для печати. Затраты рабочего времени на сшивку этой документации.</p> | <p>необходимой информации в электронном виде, за исключением документации, которая не действительна в электронном виде.<br/>–Запрет на требование информации или документации, не имеющей отношения к предмету контроля.</p> | <p>проверяющих лиц необходимой техникой, для изучения информации в электронном виде (ноутбуки, ПК, интернет, МФУ и т.д.)</p> |
|--|--|--|--|

Представленная таблица показывает, что выделенные негативные последствия воздействия выездных проверок на жизнедеятельность вузов можно минимизировать при помощи использования некоторых мероприятий как со стороны налогоплательщика – самого вуза, так и со стороны государственных органов.

### **3.2. Возможности решения углубленных проблем налогообложения на примере ОмГУ им. Ф.М. Достоевского**

Выделенные ранее проблемы были характерны практически для всех российских вузов и решения этих проблем также были представлены в общем виде. В данной части будут рассмотрены более углубленные проблемы и пути их решения на примере ОмГУ иим. Ф.М. Достоевского

1. Обложение земельным налогом. Как уже было отмечено, многие вузы обладают обширными земельными наделами, которые облагаются земельным налогом. К сожалению, на сегодняшний день российские вузы не имеют льготы по данному виду налога и уплачивают его по ставке 1,5% [38, с 958].

Рассмотрим сложившуюся ситуацию на примере ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. На гистограмме (рисунок 19) отражена динамика роста начисленного земельного налога за 2016-2017 гг. [48].

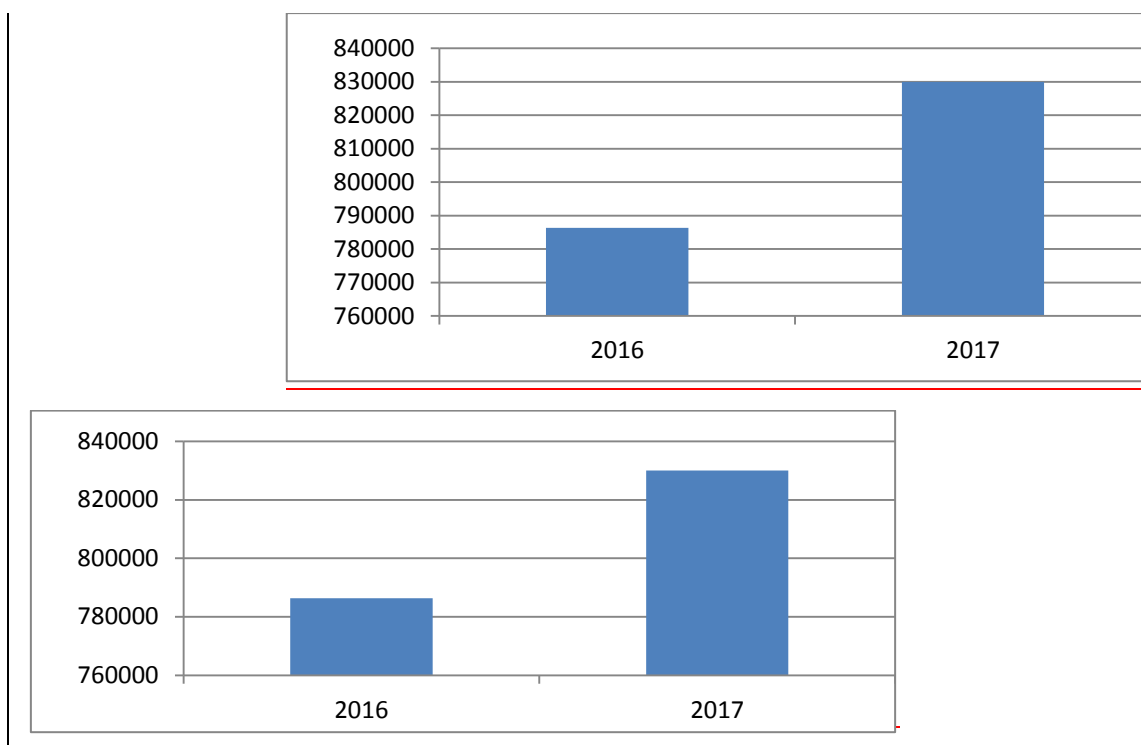


Рисунок 19 - Динамика роста начисленного земельного налога в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского за 2016-2017 гг., руб.

Увеличение размера начисленного земельного налога на 43632 руб. произошло из-за включения дополнительного земельного участка в перечень земельных участков, которыми ОмГУ им. Ф.М. Достоевского обладает на праве постоянного (бессрочного) пользования.

Статья 395 НК РФ содержит перечень организаций, которые освобождены от обложения земельным налогом. Досадным упущением является отсутствие образовательных учреждений в данном перечне, что по авторскому мнению необходимо исправить [38, с 958].

С рациональной точки зрения, освобождение вузов от уплаты земельного налога не должно приносить ущерб государству из-за недополучения налоговых поступлений. Поэтому необходимо разработать механизм освобождения вузов от налогообложения, который бы защищал интересы как российских вузов, так и государства.

Сегодня практически все российские вузы осуществляют коммерческую деятельность, к которой относят не только платное обучение студентов, но и услуги аренды площадей и оборудования, реализации ТРУ собственного производства и т.д. Основной мерой, позволяющей вузам освободиться от обложения земельным налогом, должно стать расширение коммерческой деятельности вузов. Это позволит увеличить размер уплачиваемого вузами НДС и сгладить пробел, который неминуемо бы образовался бы в

государственной казне за счет уменьшения финансовых поступлений из-за отмены земельного налога.

Например, для того, чтобы ОмГУ им. Ф.М. Достоевского покрыть величину отмененного земельного налога, необходимо осуществлять коммерческую деятельность, приносящую ежемесячно налоговых отчислений на 69166,67 руб. Выделим основные мероприятия, реализация которых может поспособствовать достижению поставленной цели:

1) Одним из мероприятий, которое было разработано автором является организация факультативных групповых занятий для студентов, неуспевающих и имеющих задолженности по основным предметам. На сегодняшний день на базе бакалавриата в ОмГУ им. Ф.М. Достоевского реализуется 54 образовательные программы. Авторской идеей является создание на базе каждой образовательной программы факультативного отделения. Основные расчеты представлены в таблице (таблица 13).

Таблица 13 - Примерный уровень прибыли, полученной ОмГУ им.Ф.М. Достоевского от проведения факультативов по профильным предметам

|                        | Стоимость посещения одного факультатива, руб/1 занятие | Количество занятий в месяц по одному предмету | Примерный уровень посещаемости, чел. | Выручка, руб./год | НДС, руб./год при ставке 20% |
|------------------------|--|---|--------------------------------------|-------------------|------------------------------|
| Оптимистичный прогноз  | 100  | 8   | 10                                   | 5184000           | 1036800                      |
| Пессимистичный прогноз | 100  | 8   | 7                                    | 3628800           | 725760                       |

Представленная таблица показывает, что мероприятие по организации факультативных занятий для неуспевающих студентов является весьма эффективным с точки зрения получения возможной прибыли.

2) Помимо создания факультативных занятий для студентов, на базе различных кафедр ОмГУ им. Ф.М. Достоевского можно осуществлять дополнительное обучение, курсы повышения квалификации по различным направлениям. Целевой аудиторией таких курсов являются бизнесмены, сотрудники различных организаций (например, бухгалтера, продавцы, менеджеры), фрилансеры (например, удаленные налоговые консультанты), школьные учителя, преподаватели колледжей и вузов и т.д. Например, на базе кафедры «Экономика и финансовая политика» можно организовать занятия по направлениям:

- Налогообложение;
- Бухгалтерский учет, анализ, аудит;

-Финансы и кредит.

3) Реализация налогового консультирования на базе профиля «Экономика, налоги и налогообложение». В настоящее время в нашей стране такая услуга как налоговое консультирование только набирает обороты, поэтому пока данная ниша относительно свободна, ОмГУ им. Ф.М. Достоевского может занять в ней определенный сегмент и закрепить его за собой. В нашей стране пока нет определенных требований к налоговому консультанту, в отличие от европейских стран, например в Польше специалисту для того, чтобы стать налоговым консультантом необходимо иметь помимо профильного образования еще стаж работы в налоговой службе не менее двух лет. Приблизительно такие же требования предъявляются к желающему стать налоговым консультантом в Германии и в Австрии [14, 34].

4) На базе юридического факультета можно реализовывать различные услуги в области юриспруденции. Для максимальной эффективности некоторые виды таких услуг можно оказывать дистанционно на интернет-платформе (например, консультирование по текущим, экстренным вопросам). В Омске средняя стоимость составления искового заявления, подготовка жалоб, претензий и пр. установлена на отметке – 1000 руб., эта ставка используется различными коммерческими юридическими консультациями. Стоимость представления интересов в суде начинается от 3000 руб. Одним из самых дорогих видов услуг в области юриспруденции является защита репутации юридического или физического лица: ставка начинается от 20000 руб. Для того, чтобы успешно выйти на рынок юридических услуг и завоевать потребительский спрос, юрисконсультам от ОмГУ им. Ф.М. Достоевского необходимо сделать акцент на своих конкурентных преимуществах, среди них можно выделить:

А) Авторитет. Под влиянием событий конца прошлого-начала текущего века, среди населения России сложился стереотип большего доверия к бюджетным организациям, нежели к коммерческим.

Б) Стоимость услуг. Поскольку оказание юридических услуг не является основной деятельностью вуза, стоимость таких услуг может быть установлена на 10-15 % ниже, чем в среднем по городу.

В) Стабильность. Риск прекращения функционирования юрисконсульства на базе вуза несколько ниже, чем у коммерческих фирм.

Г) Прозрачность сделок. Отсутствие подводных камней при заключении и в процессе исполнения договоров [64, 65].

5) В настоящее время на базе многих российских вузов реализованы курсы для подготовки школьников к ГИА и ЕГЭ. В ОмГУ им. Ф.М. Достоевского это группы,

рассчитанные на 10-15 и 15-20 человек. Помимо организации подготовительных курсов возможна реализация репетиторских занятий по индивидуальной подготовке к ГИА или ЕГЭ. Плюсом таких занятий является максимальная эффективность и усваиваемость полученных знаний обучающимся и дополнительный доход, полученный вузом. В таблице (таблица 14) представлен предварительный расчет выручки, полученной ОмГУ им. Ф.М. Достоевского от оказания репетиторских услуг по ЕГЭ в сравнении с выручкой от групповых курсов. Поскольку эффективность индивидуальных занятий несколько выше, чем групповых, требуемое количество учебных часов с репетитором будет сокращено вдвое [27; 50].

Таблица 14 - Расчет выручки, полученной ОмГУ им.Ф.М. Достоевского от осуществления услуг по подготовке к ЕГЭ

| Вид   | Стоимость за 1 час/руб. | Количество часов | Итого, руб. |
|---|-------------------------|------------------|-------------|
| Услуги репетитора<br>(доцент или профессор) | 300                     | 42               | 12600       |
| Групповые курсы<br>(10-15 чел)              | 136,90                  | 84               | 11500       |

Представленная таблица показывает, что использование индивидуальных занятий с абитуриентами несколько выгоднее, чем осуществление групповых подготовительных курсов. Таким образом, по мнению автора, система осуществления подготовки школьников к ГИА и ЕГЭ должна быть расширена и дополнена индивидуальными занятиями.

Реализация представленных мероприятий позволит вузам не только получать доход и уплачивать отчисления по НДС в размерах, приближенных к размеру уплаты земельного налога, но и помогать студентам, преодолевать проблемы в учебной деятельности. Необходимо отметить, что максимальная эффективность будет достигнута только при внедрении всех предложенных мероприятий, однако использование их по отдельности также благоприятно скажется на финансовой ситуации вуза. Внедрение данного мероприятия может позволить снизить количество отчислений неуспевающих студентов и как следствие сохранить объем финансовых средств, получаемых от обучения на коммерческой основе, что является немаловажным для российских вузов в сложившейся ситуации.

б) Еще одним важным мероприятием, реализация которого вероятно позволит компенсировать государственной казне недостаток финансовых поступлений из-за отмены



земельного налога для вузов, по мнению автора, может стать создание платных парковочных мест на территории университетов. Конечно, реализация такого мероприятия применима не для всех российских вузов, поскольку это связано с необходимостью использования большого количества территории. По мнению автора, эффективность данного мероприятия можно рассмотреть на примере корпуса № 6 ОмГУ им. Ф.М. Достоевского.

На сегодняшний день на территории корпуса № 6 ОмГУ им. Ф.М. Достоевского расположена автомобильная парковка общей площадью 1592,36 м<sup>2</sup> (24,2 м x 65,8 м) [29].

Согласно приказу Минэкономразвития РФ от 07.12.2016 г. минимально допустимые размеры одного машино-места составляют 5,3x2,5 м, т.о. для одного автомобиля потребуется площадь, минимальным размером 13,25 м<sup>2</sup>. Если использовать максимально допустимые размеры машино-места 6,2\*3,6 м, то для одного автомобиля потребуется площадь, равная 22,32 м<sup>2</sup>. Минимальная ширина проезда между рядами составляет 6 метров. На основании расценок, представленных на сайте Омского аэропорта за 1час- 150 рублей), примем стоимость одного часа за 20 рублей. Занятия в 6 корпусе ОмГУ им. Ф.М. Достоевского начинаются в 8.00 и заканчиваются в 18.50. Тренажерный зал и бассейн, расположенные в корпусе заканчивают работу в 21.00. В связи с тем, что максимальное количество человек находятся в корпусе во время учебных занятий с 8.00 до 18.50 часов, возьмем для расчета возможной прибыли, полученной от организации платной парковки этот часовой промежуток, равный 11 часам с учетом максимальной заполняемости машино-мест. Сведем расчеты в таблицу (таблица 15) [59; 80].

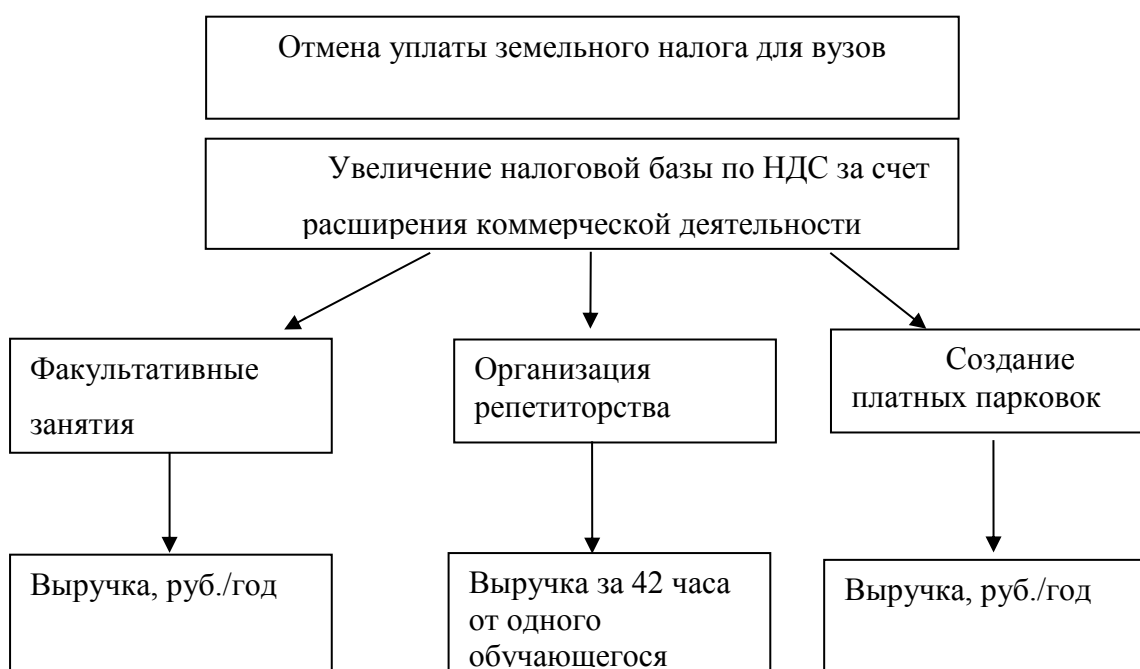
Таблица 15 - Расчет выручки, полученной ОмГУ им.Ф.М. Достоевского от организации платной парковки для автомобилей

| Размер машино-места, м.<br>Согласно приказу Минэкономразвития РФ от 07.12.2016 г. | Количество автомобилей | Итого руб/час | Итого руб/день (с 8.00 до 19.00) | Выручка руб/год (247 рабочих дней) | НДС руб/год | Прибыль, руб |
|---|------------------------|---------------|----------------------------------|------------------------------------|-------------|--------------|
| Минимально-допустимый размер (5,3*2,5 м)  | 52                     | 1040          | 11400                            | 2825680                            | 470946,67   | 2354733,33   |
| Максимально-допустимый размер (6,2*3,6 м)   | 36                     | 720           | 7920                             | 1956240                            | 326040,00   | 1630200,00   |

Таким образом, введение платной парковки только в одном корпусе позволит ОмГУ им. Ф.М. Достоевского получать в год дополнительный дохода от 1630200,00 до 2354733,33 рублей. А сумма уплаты НДС позволит покрыть убытки государства, полученные от отмены обложения вузов земельным налогом.

В нашей стране многие студенты и преподаватели вузов сталкиваются с проблемой недостаточного количества парковочных мест возле вузов. Одним из факторов, влияющих на возникновение данной проблемы, можно назвать парковку автомобилей жителями ближайших домов или сотрудниками торговых центров, магазинов и т.д., не имеющих собственной автомобильной стоянки. Внедрение платных парковок на территории вузов, оборудованных шлагбаумами, позволит избежать данной проблемы, поскольку все автомобили студентов и преподавателей должны быть внесены в специально созданную парковочную базу вузов, либо администрация должна подготовить специальные пропуска. Несомненно, процесс реализации данного предложения достаточно сложен и займет определенное количество времени, но итогом должна стать оптимизация использования свободной территории вуза, наличие свободных парковочных мест для преподавателей и студентов, получение вузами дополнительной прибыли и в перспективе возможная отмена земельного налога для российских вузов. Также необходимо обратить внимание, что если схема с организацией платных парковок на территории вузов не будет реализована, это в любом случае вызовет общественный резонанс и как следствие обратит внимание государственных органов на выделенную проблему [18; 44; 70; 101].

На рисунке (рисунок 20) в графическом виде отражена эффективность внедрения основных перечисленных мероприятий.



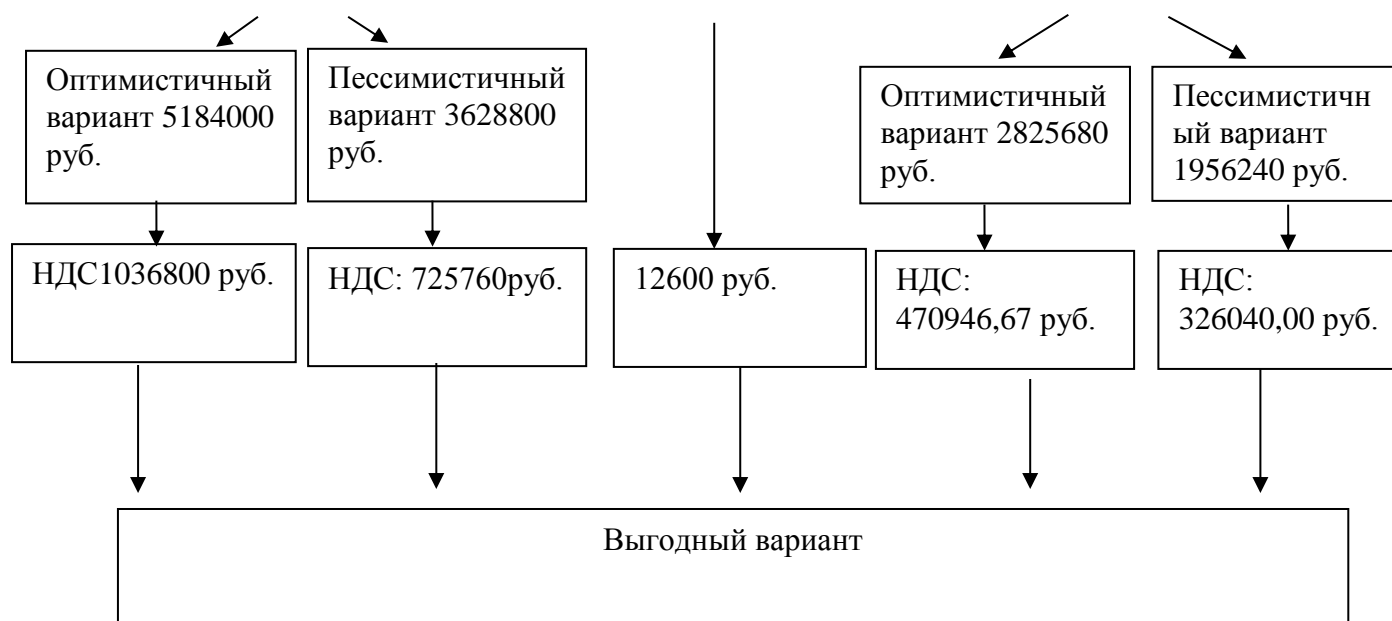


Рисунок 20 – Эффективность основных предлагаемых оптимизационных мер по НДС

В данной части были выделены основные проблемы, с которыми сталкиваются российские вузы в процессе реализации своей основной деятельности, рассмотренные на примере ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. Также были предложены некоторые авторские мероприятия по решению представленных проблем. На основе проанализированной эффективности реализации тех или иных предложенных мероприятий можно сделать вывод о целесообразности их использования. В первую очередь необходимо сделать упор на реализацию мероприятий в области образовательных программ (подготовительные и факультативные курсы, репетиторство), так как помимо решения основной финансовой задачи, они выполняют еще важные социальные функции – обучение, привитие новых знаний, умений, навыков. Следующим шагом может стать решение проблем, связанных с налогообложением благотворительной помощи, так как решение этой проблемы в перспективе выполняет не только социальную, но и политическую и экономическую функции – предотвращение «утечки умов» за границу, развитие отечественных производственной и экономической отраслей.

Лишь внедрив эти мероприятия и не получив должного эффекта, можно прибегнуть к крайней мере - организации платных парковок на территории российских вузов, так как это мероприятие выполняет крайне негативную социальную функцию – принудительное отчуждение денежных средств у населения за бесплатно используемые ранее блага. Повсеместное внедрение платных парковок в вузах может получить широкий общественный резонанс.

Вследствие внедрения в рамках исследования мероприятий будет достигнуто следующее:

- ресурсным эффектом будет снижение уровня налогового бремени. Это будет достигнуто, прежде всего, благодаря снижению либо отмене на государственном уровне обязанности по уплате земельного налога для вузов, конечно, государственные потери от данного мероприятия будут минимизированы за счет увеличения уровня уплачиваемого НДС.

- экономическим эффектом будет увеличение денежных средств, находящихся в ведении российских вузов, полученных за счет расширения своей коммерческой деятельности, а также сокращения некоторых видов затрат (например, замена участия в семинарах участием в вебинарах и т.д.). За счет снижения количества возможных ошибок, которые раньше допускали сотрудники при ведении налогового учета, из-за повышения уровня квалификации, участия в вебинарах, выпуска государством методических указаний и т.д., вузом будут сэкономлены денежные средства, в которых российские вузы очень нуждаются.

- социальным эффектом мероприятий будет повышение налоговой культуры российских налогоплательщиков, снижение возможности налоговых конфликтов, повышение налоговой грамотности и возможно в долгосрочной перспективе – снижение миграции студентов и ученых за границу и как следствие - развитие отечественной науки.

Подводя итог, стоит отметить, что еще одним важным шагом, который необходимо предпринять российскому правительству является искоренение бюрократии, это позволит полностью или частично решить не только перечисленные проблемы, но и множество других, в том числе, которые не связаны с деятельностью российских вузов.

### **Заключение**

В теоретической части данной магистерской диссертации был рассмотрен налоговый механизм, дано определение и характеристика его основных элементов - налогового контроля, налогового планирования, налогового регулирования. Был выделен термин «налоговый риск», определены причины его возникновения, последствия, а также методы минимизации вероятности наступления налогового риска.

Далее в практической части был осуществлен сравнительный анализ деятельности двух крупных Омских вузов – ОмГУ им. Ф.М. Достоевского и ОмГУПС. Проведен углубленный анализ финансовой деятельности ОмГУ им. Ф.М. Достоевского. Также были выделены основные проблемы и противоречия, с которыми в настоящее время могут столкнуться любые российские вузы в процессе налогообложения. Среди выделенных проблем, можно отметить:

- затруднения при ведении налогового учета;
- налогообложение благотворительной помощи;
- усиленный контроль со стороны государства;

- большое количество недвижимого имущества и обширная площадь земельных участков;

- недостаток финансовых средств.

В заключительной части автором были представлены нововведения, в форме различных мероприятий в области налогообложения вузов на государственном уровне, а также в области внутренней деятельности вузов, реализация которых будет способствовать решению выделенных в практической части проблем. К основным мероприятиям стоит отнести:

- оптимизация связи налогоплательщиков с налоговыми органами по интересующим вопросам, путем модернизации мобильного приложения, создания системы обратной связи и т.д.;

- модернизация системы налогообложения благотворительной помощи для вузов, формирование более удобных условий для благотворителя и упрощение получения им налоговых льгот;

- уменьшение уровня налогообложения вузов земельным налогом путем расширения вузами коммерческой деятельности и как следствие увеличения размеров уплаты НДС;

- организация бесплатных онлайн семинаров, вебинаров, позволяющих сотрудникам вузов повышать уровень своей квалификации, не покидая рабочее место на продолжительный срок.

Главной целью данной магистерской диссертации была разработка мероприятий в области налогообложения, позволяющих российским вузам решить возникшие перед ними проблемы или минимизировать вероятность и последствия наступления налоговых рисков. Для достижения поставленной цели, были решены следующие задачи:

- Определена сущность и формирование налогового механизма;

- Рассмотрено налоговое регулирование как важнейший элемент налогового механизма;

- Дана характеристика налоговых рисков;

- Охарактеризован вуз как налогоплательщик;

- Выявлены налоговые риски, возникающие в процессе деятельности в процессе деятельности вуза;

- Обобщены и предложены решения проблем налогообложения, характерных для российских вузов;

- Выделены возможности решения углубленных проблем налогообложения на примере ОмГУ им. Ф.М. Достоевского.

### Библиографический список

1. Автоматизированная система торгов СБЕРБАНК-АСТ [Электронный ресурс]. URL: <http://sberbank-ast.ru/> (дата обращения 29.03.2019).
2. *Анисимов, А.Л.* Проблема толкования и применения основных принципов налогового законодательства РФ: экономико-правовой аспект / [Электронный ресурс] / Известия УрГЭУ 2014. № 3 (53). URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/problema-tolkovaniya-i-primeneniya-osnovnyh-printsipov-nalogovogo-zakonodatelstva-rossiyskoy-federatsii-ekonomiko-pravovoy-aspekt> (дата обращения 28.08.2018).
3. Баланс государственного (муниципального) учреждения ФГБОУ ВО «ОмГУ им. Ф.М. Достоевского» за 2014 – 2016 гг.
4. Баланс государственного (муниципального) учреждения ФГБОУ ВО «Омский государственный университет путей сообщения» за 2014 – 2016 гг.
5. *Безруков, Г. Г.* Сущность налогов и налогового контроля [Электронный ресурс] / Известия Уральского Государственного Экономического Университета 2015. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-nalogov-i-nalogovogo-kontrolya> (дата обращения 19.04.2019).

6. *Беляков, С. А.* О налогообложении высших учебных заведений [Электронный ресурс] / Университетское управление. 1997. № 2. С 3-8. URL: <http://ecsocman.hse.ru/text/18820016/> (дата обращения 18.04.2017).
7. Благотворительность: нужно ли платить налоги? [Электронный ресурс]. URL: <https://www.eg-online.ru/article/101764/> (дата обращения 18.02.2019).
8. *Борисов, А. Б.* Большой экономический словарь [Текст]: учеб.пособие / А. Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2003. – 895 с.
9. *Бочарова, О. Ф.* Особенности функционирования налогового механизма в транзитивной экономике [Текст] / О. Ф. Бочарова // Научный журнал КубГАУ № 66 (02), 2011.
10. Вечно недостроенный главный корпус ОмГУ не достроят в этом году [Электронный ресурс]. URL: <https://bk55.ru/news/article/115948/> (дата обращения 18.04.2019).
11. Виды и классификация рисков [Электронный ресурс]. URL: <http://www.risk24.ru/vidi.htm> (дата обращения 02.05.2017).
12. Виды экономических рисков и их характеристика [Электронный ресурс]. URL: <https://helpiks.org/2-8839.html> (дата обращения 01.05.2017).
13. *Власова, М. С.* Налоговый риск как составная часть предпринимательского риска [Текст] / М. С. Власова // Научный журнал НИУ ИТМО. № 1, 2015. С 1 – 10.
14. Восточная Европа: международный опыт налогового консультирования. Капитал страны [Электронный ресурс]. URL: [http://kapital-rus.ru/articles/article/vostochnaya\\_evropa\\_mezhdunarodnyj\\_opyt\\_nalogovogo\\_konsultirovaniya/](http://kapital-rus.ru/articles/article/vostochnaya_evropa_mezhdunarodnyj_opyt_nalogovogo_konsultirovaniya/) (дата обращения 16.04.2019).
15. Главный корпус ОмГУ дадут к Новому году [Электронный ресурс]. URL: <https://www.omskinform.ru/news/124262> (дата обращения 18.04.2019).
16. *Глухов, В. Е.* Социальная сущность и функции налога [Электронный ресурс] / Вестник Владивостокского государственного университета № 5 (23) 2013. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sotsialnaya-suschnost-i-funksii-naloga> (дата обращения 22.02.2017).
17. Действие международных договоров в области налогообложения [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/contracts/a67/343328.html> (дата обращения 01.09.2017).
18. Депутаты хотят сделать платные парковки в Омске. Омск-Информ году [Электронный ресурс]. URL: <https://www.omskinform.ru/news/125912> (дата обращения 18.04.2019).



19. Динамика курса евро к рублю [Электронный ресурс]. URL: <https://news.yandex.ru/quotes/2000.html> (дата обращения 12.04.2019).
20. Дудкина, И. Налоговые риски и необоснованная налоговая выгода [Электронный ресурс] / Финансовый директор. 2017. URL: <https://assistentus.ru/nalogi-i-uchet/nalogovye-riski/> (дата обращения 04.09.2017).
21. Егорова, М. С. Проблемы налогообложения на современном этапе развития РФ [Электронный ресурс] / Молодой ученый № 11(91) 2015 г. URL: <https://moluch.ru/archive/91/20119/> (дата обращения 06.03.2017).
22. Единая информационная система в сфере закупок [Электронный ресурс]. URL: <http://zakupki.gov.ru/epz/main/public/home.html> (дата обращения 29.03.2019).
23. За что вузы платят налог на прибыль. РИА НОВОСТИ [Электронный ресурс]. URL: <https://ria.ru/20101028/290221677.html> (дата обращения 27.09.2018).
24. Значение налоговой политики для экономики государства [Электронный ресурс]. URL: [http://finances.social/nalogooblojenie\\_836/znachenie-nalogovoy-politiki-dlya-ekonomiki-70024.html](http://finances.social/nalogooblojenie_836/znachenie-nalogovoy-politiki-dlya-ekonomiki-70024.html) (дата обращения 10.03.2017).
25. Значение налоговых рисков в экономическом развитии [Электронный ресурс]. URL: <http://projectimo.ru/upravlenie-riskami/nalogovye-riski.html> (дата обращения 10.05.2017).
26. Иванова, Л. И. История и теоретические основы налогообложения [Текст] / Л.И. Иванова, 2009, С 213.
27. Институт непрерывного и открытого образования ОмГУ им. Ф.М. Достоевского [Электронный ресурс]. URL: <http://inoo.omstu.ru/> (дата обращения 13.04.2019).
28. Информационный бюллетень приемной комиссии ОмГУПС [Электронный ресурс]. URL: <https://pkomgups.ru/> (дата обращения 18.04.2019).
29. Информационный портал Яндекс.Карты [Электронный ресурс]. URL: <https://yandex.ru/maps/> (дата обращения 07.01.2019).
30. Карл Маркс о налогах и налогообложении [Электронный ресурс]: URL: [http://finac.ucoz.ru/board/nalog/izvestnye\\_ljudi\\_o\\_nalogakh/karl\\_marks\\_o\\_nalogakh\\_i\\_nalogooblozhenii/5-1-0-103](http://finac.ucoz.ru/board/nalog/izvestnye_ljudi_o_nalogakh/karl_marks_o_nalogakh_i_nalogooblozhenii/5-1-0-103) (дата обращения 01.03.2017).
31. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 (в ред. от 21.07.2014) [Электронный ресурс] // Правовая справочно-информационная система «Консультант Плюс»: Версия Проф.
32. Лукпанова, Ж. О. Налоговое регулирование и его роль в системе государственного воздействия на экономику [Электронный ресурс] / Вестник Международного института

экономики и права 2013. URL : <https://cyberleninka.ru/article/v/nalogovoe-regulirovanie-i-ego-rol-v-sisteme-gosudarstvennogo-vozddeystviya-na-ekonomiku> (дата обращения 08.03.2017).

33. *Малецкий, А. А.* Роль и механизм налогового регулирования в современной экономике [Электронный ресурс] / Международный бухгалтерский учет № 33. 2013. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/rol-i-mehanizm-nalogovogo-regulirovaniya-v-sovremennoy-ekonomike> (дата обращения 18.02.2017).

34. Налоговое консультирование. [Электронный ресурс]. URL: <http://geum.ru/doc/work/87018/index.php> (дата обращения 17.04.2019).

35. Налоговое регулирование: цели, задачи, классификация [Электронный ресурс]. URL: <https://articlekz.com/article/14062> (дата обращения 08.04.2017).

36. Налоговые риски: виды. Главная книга [Электронный ресурс]. URL: <http://glavkniga.ru/situations/k503335> (дата обращения 16.05.2017).

37. Налоговые риски и их оценка [Электронный ресурс]. URL: <https://assistentus.ru/nalogi-i-uchet/nalogovye-riski/> (дата обращения 22.05.2017).

38. Налоговый кодекс Российской Федерации // - М.: Проспект, - 2017. - 1040 с.

39. Налоговый контроль: понятие, значение. Формы и виды налогового контроля [Электронный ресурс]. URL: <http://jurkom74.ru/materialy-dlia-ucheby/nalogovyi-kontrol-poniatiie-znachenie-formy-i-vidy-nalogovogo-kontroliia> (дата обращения 02.03.2017)

40. Налоговый механизм. [Электронный ресурс]. URL: <http://nalog.me/monolist/termin/NалоговыйМеханизм.html> (дата обращения 04.03.2017)

41. Налоговый риск: виды, факторы, последствия, анализ и оптимизация [Электронный ресурс]. URL: <http://fb.ru/article/282428/nalogovyy-risk-vidyi-factoryi-posledstviya-analiz-i-optimizatsiya> (дата обращения 06.05.2017).

42. Налогообложение при благотворительности в 2018 году [Электронный ресурс]. URL: <http://znaybiz.ru/nalogi/sistemy-nalogooblozheniya/nalogovye-rezhimy/blagotvoritelnost.html> (дата обращения 18.02.2019).

43. Налогообложение. Электронный учебник [Электронный ресурс]. URL: <http://tic.tsu.ru/www/uploads/nalog/page14.html> (дата обращения 08.05.2017).

44. На парковку становись. Новая университетская жизнь [Электронный ресурс]. URL: <http://gazeta.sfu-kras.ru/node/3727> (дата обращения 07.01.2019).

45. *Ожегов, С. И.* Толковый словарь русского языка. 4-е изд., дополненное [Текст]: учеб. пособие / С. И. Ожегов. – М.: «А ТЕМП», 2004. – 944 с.

46. ОмГУ должен оплатить 103 млн. рублей ущерба государству. Новый Омск [Электронный ресурс]. URL: [https://newsomsk.ru/news/63240-omgu-doljen-oplatit\\_103 mln\\_rublej\\_uchsherba\\_gosud/](https://newsomsk.ru/news/63240-omgu-doljen-oplatit_103 mln_rublej_uchsherba_gosud/) (дата обращения 28.08.2018).

47. Отчет о результатах деятельности ФГУ, находящегося в ведении Министерства образования и науки РФ, и об использовании закрепленного за ним имущества за 2016 год.
48. Официальная страница ОмГУ им. Ф.М. Достоевского [Электронный ресурс]. URL: <https://vk.com/omgufmd> (дата обращения 19.04.2019).
49. Официальный сайт Авиакассы Омска [Электронный ресурс]. URL: <https://omsk.aviakassa.com/> (дата обращения 20.09.2018).
50. Официальный сайт института дополнительного образования ОмГУ им. Ф.М. Достоевского [Электронный ресурс]. URL: <http://in-do.ru/> (дата обращения 13.04.2019).
51. Официальный сайт компании Авито в городе Краснодар [Электронный ресурс]. URL: <https://www.avito.ru/krasnodar> (дата обращения 16.02.2019).
52. Официальный сайт компании «Омск Дизель» [Электронный ресурс]. URL: <https://omskdizel.ru> (дата обращения 16.02.2019).
53. Официальный сайт консалтинговой группы «Бизнес и закон» [Электронный ресурс]. URL: <https://biznes-zakon.ru/> (дата обращения 16.04.2019).
54. Официальный сайт Кубанского Государственного Аграрного Университета [Электронный ресурс]. URL: <https://kubsau.ru/> (дата обращения 16.02.2019).
55. Официальный сайт ОАО РЖД [Электронный ресурс]. URL: <https://pass.rzd.ru/> (дата обращения 20.09.2018).
56. Официальный сайт образовательного центра МЦФЭР [Электронный ресурс]. URL: <https://www.seminar.ru/> (дата обращения 10.09.2018).
57. Официальный сайт ОмГУ им. Ф.М. Достоевского [Электронный ресурс]. URL: <http://www.omsu.ru/> (дата обращения 19.04.2019).
58. Официальный сайт ОмГУПС [Электронный ресурс]. URL: <http://www.omgups.ru/> (дата обращения 18.04.2019).
59. Официальный сайт Омского аэропорта [Электронный ресурс]. URL: <http://oms.aero/> (дата обращения 07.01.2019).
60. Официальный сайт Онлайн консультанта для сайта [Электронный ресурс]. URL: <https://www.jivosite.ru/> (дата обращения 18.04.2019).
61. Официальный сайт Тайгинского Института Железнодорожного Транспорта [Электронный ресурс]. URL: <https://tigt.site/> (дата обращения 18.04.2019).
62. Официальный сайт туристического агентства «Островок» [Электронный ресурс]. URL: <https://ostrovok.ru/?sid=8c89024d-80fa-460b-8b34-d287814e910b> (дата обращения 20.09.2018).
63. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nalog.ru/rn55/> (дата обращения 30.10.2018).

64. Официальный сайт юридического факультета ОмГУ им. Ф.М. Достоевского [Электронный ресурс]. URL: <http://www.omlaw.ru/> (дата обращения 17.04.2019).

65. Официальный сайт юридической компании «Федерал» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.federalom.com/yuridicheskaya-pomoshh-dlya-grazhdan/> (дата обращения 13.04.2019).

66. Оценка рисков. Методы оценки рисков [Электронный ресурс]. URL: <http://www.catback.ru/articles/theory/risk/ocenka.htm> (дата обращения 16.04.2018).

67. *Павленко, Н. А.* Как классифицировать налоговые риски [Электронный ресурс] // Правовая справочно-информационная система «Консультант Плюс»: Версия Проф.

68. *Пансков, В. Г.* Налоговые риски: Проявление и возможные пути минимизации [Электронный ресурс] / Экономика. Налоги. Право 2013. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-riski-proyavlenie-i-vozmozhnye-puti-minimizatsii> (дата обращения 19.04.2019).

69. *Панфилова, Э. А.* Понятие риска: многообразие подходов и определений [Электронный ресурс]. URL: [http://teoria-practica.ru/rus/files/arhiv\\_zhurnala/2010/4/fil%D0%BEs%D0%BEfy%D0%B0/panfilova.pdf](http://teoria-practica.ru/rus/files/arhiv_zhurnala/2010/4/fil%D0%BEs%D0%BEfy%D0%B0/panfilova.pdf) (дата обращения 18.03.2017).

70. Парковки вузов. Где студенты оставляют машины? [Электронный ресурс]. URL: <https://moi-portal.ru/articles/359248-parkovki-vuzov-gde-ostavlyayut-mashiny-studenty/> (дата обращения 07.01.2019).

71. Перелетные дети. Почему выпускники вузов редко возвращаются в родные города [Электронный ресурс]. URL: [http://www.aif.ru/society/education/perelyotnye\\_deti\\_pochemu\\_vypuskniki\\_vuzov\\_redko\\_vozvrashchayutsya\\_v\\_rodnye\\_goroda](http://www.aif.ru/society/education/perelyotnye_deti_pochemu_vypuskniki_vuzov_redko_vozvrashchayutsya_v_rodnye_goroda) (дата обращения 19.04.2019).

72. Письмо Минфина РФ от 26.10.2011 № 03-07-07/66 [Электронный ресурс] // Правовая справочно-информационная система «Консультант Плюс»: Версия Проф.

73. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 21.08.2007 № 03-04-07-02/40 [Электронный ресурс] // Правовая справочно-информационная система «Консультант Плюс»: Версия Проф.

74. План финансово-хозяйственной деятельности на 2016 год. ФГБОУ ВО «Омский государственный университет путей сообщения».

75. Плюсы и минусы аутсорсинга. Риски сторон [Электронный ресурс]. URL: <http://www.top-personal.ru/issue.html?1552> (дата обращения 28.08.2018).

76. Плюсы и минусы современного аутсорсинга. Информационное агентство Коммерческая тайна [Электронный ресурс]. URL: <https://www.delovoy.info/4-plyusy-i-minusy-sovremennogo-aoutsorsinga.html> (дата обращения 08.09.2018).

77. Подготовка молодых специалистов в России. CLAAS: — одна из ключевых миссий компании. AGRONEWS [Электронный ресурс]. URL: <https://agronews.com/ru/ru/news/agrosfera/2018-01-18/25866> (дата обращения 16.02.2019).

78. Подходный налог в Германии [Электронный ресурс]. URL <http://www.europa-invest.net/steuern/einkommensteuer> (дата обращения 12.03.2017).

79. Преимущества и недостатки аутсорсинга [Электронный ресурс]. URL: <https://outsourcing-kadrov.ru/blog/preimushhestva-i-nedostatki-aoutsorsinga> (дата обращения 08.09.2018).

80. Приказ Минэкономразвития РФ от 07.12.2016 № 792 [Электронный ресурс] // Правовая справочно-информационная система «Консультант Плюс»: Версия Проф.

81. Рейтинг вузов России [Электронный ресурс]. URL: <https://www.abitura.pro/> (дата обращения 18.04.2019).

82. Русские мемуары. Избранные страницы 1800 – 1825 гг. // - М.: Правда, 1989. - 624 с.

83. *Самсонов, Д. И.* Производительность труда и ее роль в экономике [Электронный ресурс] / Молодой ученый 2016. № 12. URL: <https://moluch.ru/archive/116/31527/>

84. *Селиванов, А. С.* Налоговый контроль как вид государственного финансового контроля [Электронный ресурс] / Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал 2012. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-kontrol-kak-vid-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya> (дата обращения 19.04.2019).

85. *Смит, А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. [Текст]: монография / А. Смит. – М.: Государственное и социально-экономическое издательство, 1931. - 509 с.

86. Снижение налоговых рисков [Электронный ресурс]. URL: <http://lawedication.com/blog/2011/07/30/snizhenie-nalogovykh-riskov/>

87. Ставка НДС вырастет до 20 %. РИА НОВОСТИ [Электронный ресурс]. URL: <https://ria.ru/economy/20180614/1522693970.html> (дата обращения 18.04.2018).

88. *Таренко, Л. Б.* Понятие эффективности производства [Электронный ресурс]. URL: <http://www.tisbi.ru/home/science/journal-of-tisbi/2000/4/14/> (дата обращения 08.03.2017).

89. Теория отмирания налогов [Электронный ресурс]. URL: <https://economy24info.com/nalogi-nalolgooblajenie-rf/2112-teoriya-otmiraniya-27388.html> (дата обращения 08.03.2017).

90. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63 ФЗ (в ред. от 01.04.2019) [Электронный ресурс] // Правовая справочно-информационная система «Консультант Плюс»: Версия Проф.

91. Утечка мозгов из Омска ускорилась. Lenta.ru [Электронный ресурс]. URL: [https://lenta.ru/news/2018/01/23/brain\\_drain/](https://lenta.ru/news/2018/01/23/brain_drain/) (дата обращения 26.09.2018).

92. Федеральный закон о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд от 05.04.2013 № 44 ФЗ [Электронный ресурс] // Правовая справочно-информационная система «Консультант Плюс»: Версия Проф.

93. Финансовые риски. Discovered Деньги, банки, страхование, экономика и бизнес [Электронный ресурс]. URL: <http://discovered.com.ua/glossary/finansovye-riski/> (дата обращения 04.05.2017).

94. Фрэнк Хейнеман Найт. Риск, неопределенность и прибыль [Электронный ресурс]. URL: <http://baguzin.ru/wp/frenk-hejneman-najt-risk-neopredelen/> (дата обращения 22.04.2017).

95. *Цепилова, Е. С.* Концепция налогового планирования в хозяйствующих субъектах [Электронный ресурс] / Дайджест-финансы 2015. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-nalogovogo-planirovaniya-v-hozyaystvuyuschih-subektah> (дата обращения 19.04.2019).

96. *Чельшева, Э. А.* Проблемы и перспективы налогового регулирования [Электронный ресурс] / Научный вестник ЮИМ № 1. 2017. URL: <https://docviewer.yandex.ru/?url=http%3A%2F%2FCyberLeninka.ru%2Farticle%2Fn%2Fproblemy-i-perspektivy-sovershenstvovaniya-nalogovogo-regulirovaniya.pdf&name=problemy-i-perspektivy-sovershenstvovaniya-nalogovogo-regulirovaniya.pdf&lang=ru&c=58ae9dd190f9> (дата обращения 20.02.2017).

97. *Чельшева, Э. А.* Проблемы и перспективы совершенствования налогового регулирования [Электронный ресурс] / Научный вестник Южного института менеджмента 2016. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-i-perspektivy-sovershenstvovaniya-nalogovogo-regulirovaniya> (дата обращения 19.04.2019).

98. Экологический налог в РФ в 2017 – 2018 году. Детальный обзор и способы расчета [Электронный ресурс]. URL: <https://yurface.ru/buhgalteriya/nalogi/ekologicheskij-nalog-stavka/> (дата обращения 16.03.2017).

99. Электронная торговая площадка России РТС тендер [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rts-tender.ru/> (дата обращения 29.03.2019).

100. Этилмеркаптан над Омском. Попытка независимого анализа [Электронный ресурс]. URL: <http://kvnews.ru/news-feed/etilmerkaptan-nad-omskom-popytka-nezavisimogo-analiza> (дата обращения 23.03.2017).

101. Я проблема: Как Самарские вузы паркуют студентов [Электронный ресурс]. URL: <https://bigvill.ru/city/11312-ya-problema-samarskie-studenty-ostalis-bez-pakovok/> (дата обращения 07.01.2019).

