

УДК 336.22

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Задёра О.А.

*Камышинский технологический институт, филиал ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный технический университет», Камышин, e-mail: ebuh@yandex.ru*

В статье проведено исследование эффективности и результативности контрольной работы налоговых органов. Сформирована система оценочных показателей результативности камеральных и выездных налоговых проверок. При оценке результативности контрольной работы налоговых органов предлагаем проводить анализ контрольно-проверочной деятельности на основе показателя, обеспечивающего возможность получения общей сравнительной оценки результативности и эффективности контрольной работы за период и в сравнении с другими инспекциями. Предложена методика налогового анализа и оценки результативности проведения налогового контроля, выявляющая основные факторы, под влиянием которых происходят наиболее существенные изменения в динамике и структуре поступлений налогов и сборов.

**Ключевые слова:** налоговый контроль, камеральная проверка, выездная проверка, налоговые органы, результативность, собираемость налогов

## IMPROVING PERFORMANCE EVALUATION PROCEDURES TAX CONTROL

Zadyora O.A.

*Kamyshin Technological Institute, branch of the State Volgograd State Technical University, Kamyshin, e-mail: ebuh@yandex.ru*

The article investigated the efficiency and effectiveness of the control of the tax authorities. The system of assessment of performance indicators cameral and field tax audits. In assessing the effectiveness of the control of the tax authorities propose to analyze the control and verification activities based on a measure that provides an opportunity to obtain an overall comparative assessment of the impact and effectiveness of the control period and in comparison with other inspectorates. The technique of tax analysis and evaluation of tax control, identifies the main factors which come under the influence of the most significant changes in the dynamics and structure of taxes and fees.

**Keywords:** tax control, a desk audit, on-site inspection, the tax authorities, effectiveness, tax collection

В современных условиях в общей системе государственного финансового контроля ведущая роль принадлежит налоговому контролю, поскольку налоги выступают основными фискальными и регулирующими инструментами рыночного хозяйства. Налоговый контроль обеспечивает обратную связь налогоплательщиков с органами государственной власти, поэтому от его результативности зависит экономическое благополучие государства.

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются налоговые проверки. В результате их проведения можно успешно решать большинство задач: выявлять, пресекать и предупреждать налоговые правонарушения. В этой связи одним из главных вопросов является разработка и внедрение комплекса мероприятий, направленных на повышение результативности налоговых проверок, как камеральных, так и выездных.

В данной работе анализируются количественные и качественные показатели результативности различных форм налогового контроля. Объектом исследования выступает контрольно-проверочная деятель-

ность Межрайонной ИФНС России №3 по Волгоградской области. Цель исследования состоит в оценке эффективности контрольной работы налоговой инспекции и совершенствования методики ее проведения.

Для решения поставленных целей и задач применялись формализованные и неформализованные аналитические процедуры: методы системного, сравнительного, статистического и факторного анализа, графического представления результатов исследования, группировок и другие методы.

Анализ контрольной работы Межрайонной ИФНС России № 3 по Волгоградской области, проведенный в данной статье, показал, что в настоящее время налоговый контроль осуществляется на должном уровне, о чем свидетельствуют результаты проводимых выездных и камеральных налоговых проверок.

По данным формы № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» общее количество камеральных проверок, проведенных Межрайонной ИФНС России № 3 по Волгоградской области в отношении организаций, индивидуальных предпринимателей и физических

лиц в 2012 году составило 24 926, что на 5082 меньше чем за 2011 год (30 008). Число камеральных проверок, в процессе которых выявлены нарушения увеличилось с 974 в 2011 году до 985 в 2012 году и привело к росту результативности камеральных проверок с 3,2% до 4%.

По итогам 2012 года Межрайонной ИФНС России № 3 по Волгоградской области проведено 24 713 камеральных налоговых проверок налоговых платежей, что ниже уровня 2011 года на 1046 или 4,1%. Нарушения установлены по результатам 914 камеральных проверок или в 3,7% случаев (за 2011 год результативность камеральных проверок составляла 3,5%). Число камеральных проверок, в процессе которых использованы дополнительные документы, объяснения и пояснения в 2011 году составили – 1843, а в 2012 году – 3459.

Если рассматривать структуру нарушений, выявляемых по результатам камеральных проверок Межрайонную ИФНС России № 3 по Волгоградской области, то она указывает, что около четверти нарушений составляют арифметические ошибки, в каждой пятой проверке обнаруживаются нарушения срока подачи налоговой декларации или уплаты налога, а остальные нарушения являются логическими (в основном связанными с неправильным заполнением декларации).

По результатам камеральных проверок налогоплательщиков (организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц) за 2012 год было дополнительно начислено платежей на сумму 19 354 тыс. руб. (в том числе налогов – 16 581 тыс. руб., пени – 130 тыс. руб., штрафных санкций – 2643 тыс. руб.), что выше уровня прошлого года на 17 769 тыс. руб. (за 2011 год доначислено налогов – 853 тыс. руб., пени – 24 тыс. руб., штрафных санкций – 708 тыс. руб.). Уровень результативности камеральных проверок в 2012 году составил 4%, увеличившись по сравнению с 2011 годом на 0,8 процентных пункта. Эффективность камеральных налоговых проверок организаций увеличилась по сравнению с аналогичным периодом 2011 года на 723,64 руб., или в 14 раз и составила 776,46 тыс. руб. (2011 год – 52,82 руб.).

Анализируя результаты камеральных налоговых проверок по видам налогов, отметим, что в 2012 году дополнительно начисленные платежи возросли по всем налогам. При этом в структуре доначислений наибольший удельный вес занимают

платежи по НДС – 61,8%, земельному налогу – 27,1% и налогу на прибыль организаций – 10,9%. В 2011 году структура доначисленных платежей по видам налогов была следующая: НДС – 70,8%, НДФЛ – 10,2%, налог на прибыль организаций – 7,5%, земельный налог – 4,7%. Основные доначисления при проведении камеральных проверок деклараций были проведены в связи с непредоставлением документов, подтверждающих обоснованность применения налоговых вычетов по НДС.

Показатель количества мероприятий по камеральному контролю на 1 сотрудника отдела камеральных проверок в 2012 году увеличился на 1,5% и составил 554 проверки. Сумма доначислений в расчете на одного налогового инспектора, осуществляющего камеральные проверки, за анализируемый период возросла почти в 15 раз.

Таким образом, несмотря на сокращение количества камеральных проверок и численности сотрудников контрольного блока, суммы доначисленных платежей значительно возросли, большую их часть составляют налоги.

Выездные налоговые проверки являются наиболее эффективной формой налогового контроля, так как основаны на изучении объективных, фактических данных, которые не всегда предоставляются налогоплательщиками в налоговую инспекцию в ходе проведения камерального контроля.

Выездная налоговая проверка одновременно является и наиболее трудоемкой проверкой, требующей больших затрат рабочего времени сотрудников и высокого уровня их квалификации. В связи с этим ее проведение целесообразно в первую очередь в тех случаях, когда затраты на ее проведение многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных налогоплательщику налогов. Важнейшим условием эффективной организации выездных налоговых проверок является проведение предпроверочного анализа с использованием критериев риска совершения налогового правонарушения. Такая система планирования организации выездного контроля приводит к выявлению нарушений в процессе каждой проводимой проверки.

По данным формы № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» за 2012 год Межрайонной ИФНС России № 3 по Волгоградской области проведено 44 выездных налоговых проверок (из них 30 выездных проверок юридических лиц и 14 проверок физических лиц),

что на 22,2% больше, чем за 2011 год (36, в том числе 27 выездных проверок юридических лиц и 9 проверок физических лиц). Из общего количества выездных проверок организаций, проведенных за 2012 год 83,3% приходится на комплексные (25 проверок), остальные 16,7% – тематические (5 проверок).

Уровень результативности выездных налоговых проверок юридических и физических лиц за анализируемый период составил 100% – по результатам всех проверок выявлены нарушения налогового законодательства. Эффективность выездных налоговых проверок выросла на 20,7%.

Несмотря на невысокий охват налогоплательщиков (организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц) выездными проверками – 0,4%, за 2012 год было дополнительно начислено платежей на сумму 81 934 тыс. руб. (в том числе налогов – 67 348 тыс. руб., пени – 8045 тыс. руб., штрафных санкций – 6541 тыс. руб.), что выше уровня 2011 года на 26 383 тыс. руб. или на 47,5% (налогов – 44 587 тыс. руб., пени – 5 485 тыс. руб., штрафных санкций – 5 479 тыс. руб.). Доля дополнительно начисленных налогов (взносов, сборов), пени, налоговых санкций, произведенных по результатам выездных налоговых проверок организаций и физических лиц составила 80,9% от общей суммы доначислений (в 2011 году – 97,2%).

Основные доначисления были произведены в ходе проведения комплексных проверок, а главным источником доначислений послужили налоги, величина которых за анализируемый период возросла более чем в 1,5 раза. В структуре дополнительно начисленных платежей в разрезе основных налогов лидирующие позиции занимают платежи по НДС, на их долю в 2012 года пришлось 46,9%, на втором месте – платежи по налогу на прибыль организаций – 35,7%. В 2011 года удельный вес НДС в доначислениях составил – 30,3%, налога на прибыль – 22,9%. Основная часть доначислений связана с неправомерным предоставлением налоговых вычетов по НДС, с незаконным возмещением НДС из бюджета, представлением «нулевых» балансов, неотражением финансово-хозяйственных сделок в бухгалтерском учете, сокрытием факта финансово-хозяйственной деятельности, нарушением очередности платежей.

На эффективность деятельности Межрайонной ИФНС России № 3 по Волгоградской области существенное влияние ока-

зывает и качество проведения налоговых проверок в части сбора доказательственной базы при выявлении налоговых нарушений, мотивированность принятия решений по результатам налогового контроля, а при возникновении налоговых споров – возможность их разрешения в досудебном порядке.

С целью сбора достаточной доказательственной базы для подтверждения нарушений, допущенных проверяемым налогоплательщиком, инспекцией проводится комплекс мероприятий налогового контроля, предусмотренный Налоговым Кодексом РФ. Так при проведении выездных проверок, решения по которым приняты в 2012 году, в соответствии со ст. 93.1 НК РФ истребованы документы (информация) у 27 контрагентов проверяемых налогоплательщиков; в ходе 13 проверок в соответствии со ст.92 НК РФ проведен осмотр территорий (помещений); в ходе 38 проверок проведен допрос свидетелей; в соответствии со ст. 90 НК РФ в рамках указанных проверок направлено 143 поручения в другие налоговые органы. Кроме указанных мероприятий могут быть проведены и другие, например по данным аналогичного периода прошлого года, в ходе 5 проверок в соответствии со ст.94 НК РФ была произведена выемка документов; в процессе 8 проверок проведена инвентаризация имущества, при проведении 3 проверок были привлечены эксперты. Привлечение экспертов и специалистов требуется лишь в определенных случаях, к тому же эта процедура является материально затратной, возможно по этим причинам этот метод используется очень редко.

Исследование контрольной работы Межрайонной ИФНС России № 3 по Волгоградской области показало, что выездные проверки являются более результативным источником дополнительно начисленных сумм налогов, пени и налоговых санкций по сравнению с камеральными налоговыми проверками. Однако провести четкую грань между этими видами проверок нельзя, каждая имеет свои характерные и присущие именно ей возможности, вносит свой незаменимый вклад в общие показатели контрольной деятельности инспекции. Приведенные данные подтверждают значение выездного налогового контроля в деле обеспечения соблюдения налогового законодательства и свидетельствуют о более тщательном сборе налоговыми органами доказательственной базы по нарушениям,

а также улучшении качества подготовки и проведения контрольных мероприятий.

Для более точной и детальной оценки результативности налогового контроля предлагается рассчитывать обобщающий показатель эффективности контрольной работы, позволяющий сравнить эффективность контрольной работы с результатом предыдущих периодов, а также сопоставить результативность контрольной деятельности Межрайонной ИФНС России № 3 по Волгоградской области с деятельностью других инспекций.

Показатель эффективности контрольной работы Межрайонной ИФНС России № 3 по Волгоградской области в 2012 году вырос по сравнению с 2011 годом на 0,0731 как за счет увеличения суммы дополнительно начисленных налогов, пени и штрафных санкций по результатам выездных и камеральных проверок, так и вследствие роста суммы начисленных налогов согласно декларациям (в 2012 году начислено налогов на 42 389 тыс. руб. больше, чем в 2011 году).

Между тем общий показатель результативности и эффективности контрольной работы имеет ряд недостатков. Во-первых, поступившие платежи находятся не в прямой зависимости от налогового потенциала, что обусловлено как разницей в налоговой нагрузке в разных секторах экономики, так и различной способностью платить начисленные налоги. Во-вторых, базой (основой) для дополнительного начисления платежей в бюджет (будь то налог, пеня или штраф) являются не фактически перечисленные суммы, а самостоятельно начисленные налогоплательщиком налоги. В-третьих, на объем фактических поступлений влияет ряд объективных факторов – динамика инфляции, дебиторская задолженность, структура денежной массы, реальный курс доллара и др. Таким образом оценить в полной мере эффективность и результативность контрольной работы налогового органа путем расчета и анализа данного показателя не возможно.

Для более корректного анализа результативности проведения налогового контроля предлагаем в число основных показателей ввести коэффициент собираемости налогов и сборов, рассчитываемый как отношение

общего объема налоговых поступлений к величине начисленных налоговых платежей. Для определения факторов, непосредственно изменяющих коэффициент собираемости налогов, проводится факторный анализ. При этом используются информационные данные налоговых отчетов 4-НМ «О задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ» и 1-НМ «Поступление налогов в бюджетную систему РФ».

Коэффициент собираемости налогов в Межрайонной ИФНС России № 3 по Волгоградской области в 2012 году снизился по сравнению с 2011 годом на 0,1512, на что в наибольшей степени оказало влияние увеличение задолженности по платежам в бюджет (в 2012 годом задолженность перед бюджетом выросла на 74 160 тыс. руб. по сравнению с 2011 годом), а также снижение суммы поступлений налогов и сборов в бюджет на 1,1%.

Таким образом, предложенное методическое обеспечение налогового анализа позволит выявить ряд факторов, оказывающих влияние на эффективность контрольно-проверочной деятельности налогового органа в целом, а также на уровень поступлений и доначислений по основным налогам и сборам, что в дальнейшей работе налоговых органов будет способствовать проведению анализа цикличности поступлений налоговых доходов, выявлению факторов риска недопоступления налогов и прогнозированию налоговых поступлений.

#### Список литературы

1. Задера О.А. О контрольной работе налоговых органов и мерах по повышению ее эффективности // Вопросы экономических наук. – 2014. – № 1. – с. 58-59.
2. Космынина Е.А. Камеральная налоговая проверка // Налоговый вестник. – 2012. – № 4.
3. Мешкова Д.А. Налоговый контроль: формы осуществления и результативность // Бухгалтер и закон. – 2011. – № 6.
4. Мишустин М.В. Повышение качества и эффективности налогового администрирования // Российский налоговый курьер. – 2010. – № 13-14.
5. Савицкий С.И. Оценка эффективности выездных налоговых проверок // Российское предпринимательство. – 2011. – № 5.
6. Степченко Е.М. Налоговые проверки: ответы на самые задаваемые вопросы из практики налогового консультирования: практическое пособие / Е.М. Степченко. – М.: КНОРУС, 2010. – 384 с.
7. Чайковская Н.В. Налоговый анализ и оценка результативности проведения налогового контроля // Финансы. – 2012. – №2. – С. 35-40.