

МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК (по материалам Республики Башкортостан)

© 2009 М.К. Аристархова, А.Н. Воронина*

Ключевые слова: выездная налоговая проверка, оценка эффективности налоговых проверок, постпроверочный анализ, принципы постпроверочного анализа, методика оценивания эффективности.

Проанализированы финансовые результаты выездной контрольной работы налоговых органов за период 2006-2008 гг. по Республике Башкортостан (РБ). Рассмотрены методические аспекты оценивания эффективности выездных налоговых проверок. Выделены основные этапы проведения постпроверочного анализа контрольной работы налоговых органов.

Исключительно актуально представляется обеспечение эффективности любого вида деятельности, в том числе контроля в рамках налогового администрирования. Однако в сложившихся условиях осуществления налоговых проверок, которые методически-организационно оказываются неподкрепленными, вести речь об их эффективности не представляется возможным, скорее следует задуматься о разработке методологии, которая обеспечивала бы полное исключение неэффективных проверок¹.

Что же понимать под неэффективной налоговой проверкой? В первую очередь это проверки, не выявившие нарушений и, как следствие, финансовые доначисления по результатам проверки равны нулю.

Рассмотрим результаты выездных налоговых проверок (ВНП) в Республике Башкортостан (табл. 1).

Данные табл. 1 отражают статистику результативности выездной контрольной работы в целом по РБ. В 2006 г. выездные налоговые проверки, не выявившие нарушений, со-

Таблица 1

**Результаты проверок соблюдения законодательства
о налогах и сборах в Республике Башкортостан***

Показатели	2007 г.	2008 г.	Январь-февраль 2009 г.
Количество выездных налоговых проверок организаций	1175	979	89
Из них выявивших нарушения	1152	961	86
Количество выездных налоговых проверок организаций, подлежащих ликвидации	383	249	11
Из них выявивших нарушения	360	234	8
Сумма доначислений по всем видам налогов (сборов), включая пени и налоговые санкции, по результатам выездных проверок организаций, руб.	13 166 704	5 373 804	187 593
В том числе налогов, руб.	8 693 830	4 111 513	132 843
Удельный вес проверок в связи с ликвидацией организации, %	32,6	25,4	12,3
Удельный вес выездных налоговых проверок организаций, не выявивших нарушений, %	1,95	1,84	3,37
Удельный вес выездных налоговых проверок организаций, не выявивших нарушений, проведенных в связи с ликвидацией, %	6,0	6,0	27,7
Удельный вес нерезультативных проверок по ликвидации организации в общем числе нерезультативных ВНП, %	100	83,3	100

* По данным www.r02.nalog.ru.

* Аристархова Маргарита Константиновна, доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой "Налоги и налогообложение" Уфимского государственного авиационного технического университета; Воронина Анжела Николаевна, аспирант Уфимского государственного авиационного технического университета. E-mail: ninufa@mail.ru.

ставили 2%, в 2007 г. - 1,95% и 2008 г. - 1,84%. При этом важно отметить, что основная часть нерезультативных проверок приходится на проверки организаций в связи с их ликвидацией. В целях оценивания целесообразности включения в план выездной контрольной работы организации, подлежащей ликвидации, необходимо соизмерить трудовозатраты налоговых органов на проведение ВВП по видам: комплексные и тематические проверки соблюдения законодательства о налогах и сборах и проверки в связи с ликвидацией организации.

Поскольку наибольшие налоговые поступления в бюджет в РБ обеспечивает Уфимский район, то для проведения более детального анализа соответствия финансовых результатов выездной контрольной работы и трудовозатрат на ее осуществление обратимся к данным одной из районных налоговых инспекций г. Уфы за период 2006-2007 гг. (табл. 2, 3).

Анализ материалов выездных налоговых проверок налоговой инспекции подтверждает

этот факт, что основное число нерезультативных налоговых проверок приходится на проверки, осуществляемые в связи с ликвидацией предприятия. Это объясняется в первую очередь тем, что владельцы предприятий, подготавливаемых к ликвидации, как правило, заранее замораживают деятельность организации с тем, чтобы избежать выявления каких-либо нарушений налоговой дисциплины. Налоговым инспекторам предлагается полностью "нулевая" отчетность за период, подлежащий проверке (3 года, предшествующие проводимой ВВП).

По данным табл. 2, 3 можно отметить положительную динамику результативности выездных налоговых проверок, проводимых в связи с ликвидацией организации. В 2006 г. среди проверок по ликвидации более половины (63,0%) были нерезультативными, и указанные проверки составили более половины всех ВВП (53,5%). В 2007 г. рассматриваемые проверки составили 19,6% и все обеспечили доначисления в бюджет. Обра-

Таблица 2

Структура выездных налоговых проверок организаций за 2006-2007 гг. районной налоговой инспекции г. Уфы

Вид выездной налоговой проверки	Количество осуществленных ВВП		Структура осуществленных ВВП, %	
	2006 г.	2007 г.	2006 г.	2007 г.
Комплексная и тематическая	40	41	46,5	80,4
Из них выявившие нарушения	37	40	-	-
По ликвидации	46	10	53,5	19,6
Из них выявившие нарушения	17	10	-	-
Всего	86	51	100,0	100,0

Таблица 3

Результаты проверок соблюдения законодательства о налогах и сборах районной налоговой инспекции г. Уфы

Показатели	2006 г.	2007 г.
Удельный вес выездных налоговых проверок организаций, не выявивших нарушений, %	37,2	1,96
Удельный вес выездных проверок в связи с ликвидацией организации, не выявивших нарушений, %	63,0	0,0
Трудовозатраты на проведение ВВП, трудодней	3547	4531
Из них:		
комплексные и тематические проверки	2513	3717
проверки по ликвидации	1034	814
Средние трудовозатраты на проведение проверки, трудодней:		
комплексные и тематические проверки	63	91
проверки по ликвидации	22	81
Удельный вес трудовозатрат на проведение проверок по ликвидации, %	29,2	18,0
Средние доначисления в расчете на 1 трудодень, руб.:		
комплексные и тематические проверки	59 541,54	45 247,87
проверки по ликвидации	3 530,83	8 810,59

тимся к анализу трудозатрат на их осуществление. Несмотря на то, что трудозатраты на проведение проверки по ликвидации в 2006 г. были значительно меньше, чем на осуществление комплексных и тематических проверок, финансовые результаты данной работы на порядок меньше по сравнению с доначислениями по другим видам проверок. Результативные выездные проверки по ликвидации характеризуются доначислениями не более 9 тыс. руб. в расчете на 1 трудодень, что незначительно превышает затраты на организацию и осуществление выездной контрольной работы налоговых органов. Исходя из всего сказанного, необходимо выделение состава признаков, характерных для предприятий, подготавливаемых к ликвидации, что обеспечит привлечение более пристального внимания налоговых инспекторов во время камеральных проверок. Своевременное реагирование на проявление выделенных характеристик позволит оптимизировать использование трудовых ресурсов налоговых органов и повышение финансовой результативности выездной контрольной работы.

Таким образом, можно сделать вывод, что наличие выявленных нарушений по результатам выездной проверки не может быть тождественным признанию ее эффективной. При указанной постановке задачи возникает вопрос об определении понятия “эффективности налоговой проверки”. В общем смысле можно под “эффективной ВМП” понимать проверку, удовлетворяющую следующим условиям:

1) затраты на проведение ВМП многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных в результате проверки налогов, пеней и штрафов;

2) доначисленные суммы могут быть взысканы с налогоплательщика в силу его платежеспособности и обеспечения сумм имуществом предприятия;

3) наличие убедительной доказательной базы для дальнейшего представления в арбитражном суде.

Оценивание эффективности контрольной работы налоговых органов в целом и в частности выездных налоговых проверок соблюдения законодательства о налогах и сборах требует совершенствования. Необходим комплексный системный анализ результатов вы-

ездной оперативной работы (оценка эффективности ВМП) - проведение комплекса контрольных процедур, осуществляемых налоговым органом, направленных на качественное изучение информации о налогоплательщике, соотношений финансовых результатов ВМП и трудозатрат на ее осуществление. Решение данной задачи предполагает выработку рекомендаций по составлению оптимального плана выездных налоговых проверок, а также постпроверочный анализ экономических результатов с целью оценивания их эффективности.

В 2007 г. приказом ФНС России утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок², в которой перечислены критерии оценивания рисков налогоплательщика привлечения пристального внимания налоговых органов. Можно также отметить работы следующих авторов, посвященные проблеме эффективной организации, планированию и отбору налогоплательщиков для осуществления ВМП: Т.В. Шевцова³, Л.В. Васюченкова⁴ и др.

Не менее актуальной задачей представляется оценивание эффективности проведенной контрольной работы - постпроверочный анализ. Конечной целью такого анализа предполагается выделение факторов, влияющих на эффективность контрольной работы и выработка оптимальной стратегии отбора налогоплательщиков для проведения ВМП, обеспечивающей рациональное использование трудозатрат. Исходя из сущности и цели постпроверочного анализа, дадим общую характеристику его принципам:

◆ принцип объективности результатов предполагает, что выводы по результатам анализа должны быть обоснованными и подтвержденными соответствующими данными, материалами, содержащими качественную информацию;

◆ принцип планомерности подразумевает, что анализ результатов, как и любая контрольная деятельность, должен быть спланирован и подготовлен;

◆ принцип всеобщности означает, что анализ эффективности контрольной работы должен проводиться в отношении всех осуществленных выездных налоговых проверок;

◆ принцип единства предполагает наличие у налоговых органов единой информа-

ционно-аналитической и методологической базы;

♦ принцип целенаправленности подразумевает, что постпроверочный анализ результатов должен быть направлен на подготовку максимально эффективной контрольной работы налоговых органов;

♦ принцип оперативности означает немедленное получение и использование в ходе планирования выездной контрольной работы результатов анализа информации;

♦ принцип комплексности предполагает совокупный подход к решению проблемы и предусматривает анализ эффективности по всем направлениям: анализ трудозатрат, финансовых результатов, информации о налогоплательщике.

Предлагаемая методика проведения анализа эффективности выездной контрольной работы налоговых органов предусматривает три этапа.

Этап 1. Анализ результатов ВМП и информации о налогоплательщике, имеющейся в распоряжении налогового органа, оценка выявленных нарушений в результате проверки.

На данном этапе проводится анализ всей информации о налогоплательщике, находящейся в распоряжении налогового органа, в том числе информации, выявленной в ходе проведения ВМП.

В первую очередь проводится анализ финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика, включающий: 1) финансовый анализ организации (исследуются прибыльность, убыточность, показатели рентабельности, деловой активности, финансовой устойчивости, платежеспособности); 2) анализ сумм исчисленных и уплаченных налоговых платежей, динамика, своевременность и полнота их уплаты; 3) сравнительный анализ показателей налогоплательщика с показателями, перечисленными в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок.

Далее проводится проверка наличия несоответствий показателей деятельности налогоплательщика, выявленных в результате осуществления контрольной работы, к данным, самостоятельно предоставленным налогоплательщиком в налоговый орган. При проведении подобного анализа необходимо фиксировать в соответствующих базах данных налогоплательщиков, применяющих схемы уклонения от налогообложения - заключение договоров с фирмами-«однодневками», взаимозависимыми лицами, с фирмами, зарегистрированными с нарушениями действующего законодательства.

сировать в соответствующих базах данных налогоплательщиков, применяющих схемы уклонения от налогообложения - заключение договоров с фирмами-«однодневками», взаимозависимыми лицами, с фирмами, зарегистрированными с нарушениями действующего законодательства.

Анализ результатов выездной налоговой проверки включает в себя:

1) анализ сумм доначислений по видам налогов, пеней и штрафов;

2) соотношение сумм доначислений по результатам проверки с суммами налогов, уплаченными налогоплательщиком самостоятельно;

3) соотношение сумм доначислений по налогам к сумме штрафов и пеней;

4) соотношение сумм доначислений к стоимости основным и оборотных фондов организации, как показатель ее платежеспособности;

5) трудозатраты на проведение проверки;

6) соотношение трудозатрат и финансовых результатов проверки;

7) в случае, если имело место обращение налогоплательщика в арбитражный суд, анализ решения судебного органа и сумм, сторнированных решением суда.

При анализе результатов ВМП следует уделить особое внимание случаям, когда высокие суммы доначислений соседствуют с факторами, нивелирующими экономический результат контрольной работы. Приведем некоторые из указанных факторов: а) предприятие уже продолжительное время имеет существенную задолженность перед бюджетом по налогам и сборам и фактически является неплатежеспособным; б) предприятие не представляет отчетность, подлежащую обязательному представлению в НИ, в течении продолжительного времени (более года) или ни разу не представившее такую отчетность, при этом активы организации не покрывают и 10% суммы, подлежащей к уплате по результатам проверки и т.п. Изучение перечисленных случаев актуально при анализе финансовой эффективности контрольной работы налоговых органов, поскольку акцентирует внимание налоговых органов не только на сумме взысканий по результатам выявленных нарушений, но и на проблеме возможности взыскания подлежащих уплате сумм, а также

выявляет признаки, которые, при своевременном реагировании на них налоговых инспекторов, позволят уменьшить в дальнейшем количество неэффективных ВВП.

Этап II. Выявление факторов-признаков, обуславливающих степень эффективности контрольной работы.

Задачей данного этапа является классификация осуществленных выездных налоговых проверок по степени их эффективности. При этом с целью преодоления субъективности экспертных оценок результатов контрольной работы, выставленных работниками налоговых органов, целесообразно применение формализованных методов оценивания - методов экономико-математического моделирования и эконометрических методов.

По результатам группировки необходимо выявление признаков и показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, оказывающих влияние на эффективность проводимой контрольной работы, то есть существенно изменяющихся при переходе от одной группы к другой.

Этап III. Определение перспективных направлений и выработка оптимальной стратегии осуществления выездной контрольной работы.

Оптимальная стратегия проведения выездной контрольной работы предполагает рациональное использование всех необходимых методов контроля. Выбор методов во многом зависит от уровня организации аналитической работы в налоговом органе, характера выявленных факторов, ответственных за степень эффективности контрольной работы.

Общепринятыми требованиями к выездной контрольной работе налоговых органов является их эффективность в части обнаружения предполагаемых налоговых правонарушений и рациональность ее осуществления. Вместе с тем, полагаем, что об эффективности контрольной работы можно судить не только по выявленным нарушениям налогового законодательства в количественном и суммовом выражении, но и по соотношению трудовых и финансовых затрат на осуществление проверки и ее экономическим результатам.

Понять, какие из факторов являются основополагающими при оценивании степени эффективности контрольной работы, своевременный учет и выявление этих факторов у налогоплательщиков в ходе камеральной проверки и предпроверочного анализа с целью составления оптимального плана ВВП, - одна из основных задач анализа эффективности контрольной работы, решению которой в значительной степени способствует предлагаемая методика.

¹ Мокрецов М.П. Как повысить налоговую дисциплину // Рос. налоговый курьер. 2007. № 6. С. 6-7.

² Приказ ФНС России "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@.

³ Шевцова Т.В. Стратегия планирования выездных налоговых проверок // Рос. налоговый курьер. 2007. № 17.

⁴ Васюченкова Л.В. Методика проведения предпроверочного анализа // Налоговая политика и практика. 2009. № 2. С. 42-47.

Поступила в редакцию 19.08.2009 г.