

## КОНЦЕПЦИЯ КОНТРОЛЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИИ И ЗАДАЧИ РАЗВИТИЯ ЕГО МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ

© 2012 Е.Д. Карасева\*

**Ключевые слова:** контроль, налоговая нагрузка, информационная модель, мониторинг.

Приводится позиция автора в отношении контроля налоговой нагрузки организации налогоплательщика, в основе которого лежит информационная модель. На основании предложенной информационной модели предполагается управление налоговой нагрузкой в организации и мониторинг налоговой нагрузки в налоговых органах.

Налоговый контроль является одним из важнейших институтов налогового законодательства и составной частью государственного финансового контроля. Его проблемы рассмотрены в трудах А.А. Исаева, А.А. Соколова, Д.Г. Черника, В.Г. Панскова, И.А. Майбурова, С.В. Барулина, Л.И. Гончаренко, О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева и других авторов. Много работ посвящено налоговому контролю, осуществляемому на разных уровнях управления и в разных областях деятельности налоговых органов.

Региональные налоговые органы, осуществляющие мониторинг налогоплательщиков на постоянной основе, проводят анализ и оценку налоговой нагрузки основных налогоплательщиков. Для мониторинга используются показатели, формируемые из внешних источников информации, например, показатели, характеризующие развитие отрасли (объем произведенной (реализованной) продукции, его динамика в разрезе отраслей; стоимость активов организаций, объем собственного капитала, сумма балансовой прибыли и др.), получаемые от региональных органов Росстата, Министерства экономического развития и торговли Республики Марий Эл и др.

В 2007 г. Федеральная налоговая служба при утверждении Концепции системы выездных налоговых проверок<sup>1</sup> ввела общедоступные критерии для определения самостоятельной оценки рисков налогоплательщиков, в основу которых положены налоговая нагрузка по видам экономической деятельности и рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и активов организаций так-

же по видам экономической деятельности. Цель концепции заключалась, помимо создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, в повышении налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, обеспечении роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства, и др.

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков являются:

♦ налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (по виду экономической деятельности);

♦ отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;

♦ отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

♦ опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

♦ выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;

♦ неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих налогоплательщикам право применять специальные налоговые режимы;

♦ отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально при-

\* Карасева Екатерина Дмитриевна, аспирант Марийского государственного технического университета, г. Йошкар-Ола. E-mail: vestnik@sseu.ru.

ближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;

- ◆ построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками (“цепочки контрагентов”) без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);

- ◆ непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;

- ◆ неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения (“миграция” между налоговыми органами);

- ◆ значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;

- ◆ ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Самостоятельная оценка рисков по результатам финансово-хозяйственной деятельности позволяет налогоплательщику своевременно уточнять свои налоговые обязательства и оценивать налоговые риски. Когда данные внутреннего мониторинга налогоплательщика совпадают (или близки) с данными мониторинга налоговых органов, то статус добросовестного налогоплательщика только подтверждается.

Однако при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налогового органа формируются дополнительные источники информации, которые включаются в систему внутренней отчетности налоговых органов и используются для мониторинга налоговой нагрузки налогоплательщиков.

Увеличение налоговой нагрузки для конкретного налогоплательщика может сказаться на его финансовом благополучии, привести к снижению его платежеспособности, банкротству. В результате налоговая база каждого из уплачиваемых этим налогоплательщиком налогов перестанет участвовать, “давать отдачу” для налогового потенциала региона. Налоговая нагрузка влияет не только на отдельного налогоплательщика, но и на отрасли экономики. В целом по России динамика налоговой нагрузки к 2011 г. соста-

вила 9,4% (сократилась по сравнению с 2006 г. (11,6%) на 2,2 пункта). В исследуемой Республике Марий Эл значимыми отраслями для развития экономики региона являются:

- ◆ производство и распределение электроэнергии, газа и воды (среднеотраслевой уровень налоговой нагрузки по России составил 5,3% в 2010 г.);

- ◆ обрабатывающие производства (среднеотраслевой уровень налоговой нагрузки по России составил в 2010 г. 7,2%);

- ◆ строительство (среднеотраслевой уровень налоговой нагрузки по России составил 11,3% в 2010 г.);

- ◆ гостиницы и рестораны (среднеотраслевой уровень налоговой нагрузки по России составил 12,9% в 2010 г.);

- ◆ прочие коммунальные, социальные и иные услуги (среднеотраслевой уровень налоговой нагрузки по России составил 22,3% в 2010 г.).

Безусловно, уровень налоговой нагрузки на указанные виды деятельности в регионе будет несколько отличаться от среднероссийского уровня под влиянием факторов, определяющих экономическое развитие региона: отсутствие значимых сырьевых отраслей, климатических и географических особенностей региона, снижение активности тех отраслей, за счет которых регион развивался до перехода к рыночным отношениям - военно-промышленного и агропромышленного комплексов. В регионе нет крупнейших налогоплательщиков, но те организации, от которых зависит формирование бюджета региона и муниципалитетов, получили статус основных налогоплательщиков, которых на начало 2012 г. насчитывается в регионе 76 юридических лиц. Сохранение налоговых баз этих налогоплательщиков является обоюдным интересом самого налогоплательщика и налоговых органов региона. Поэтому мониторинг налоговой нагрузки проводится в сопоставлении с основными показателями деятельности организаций.

Для оценки налоговой нагрузки налогоплательщика, адекватной его объему деятельности, необходима информация, формируемая в отчетности самого налогоплательщика. При таком подходе информационное обеспечение оценки налоговой нагрузки и ее контроля может считаться достаточно пол-

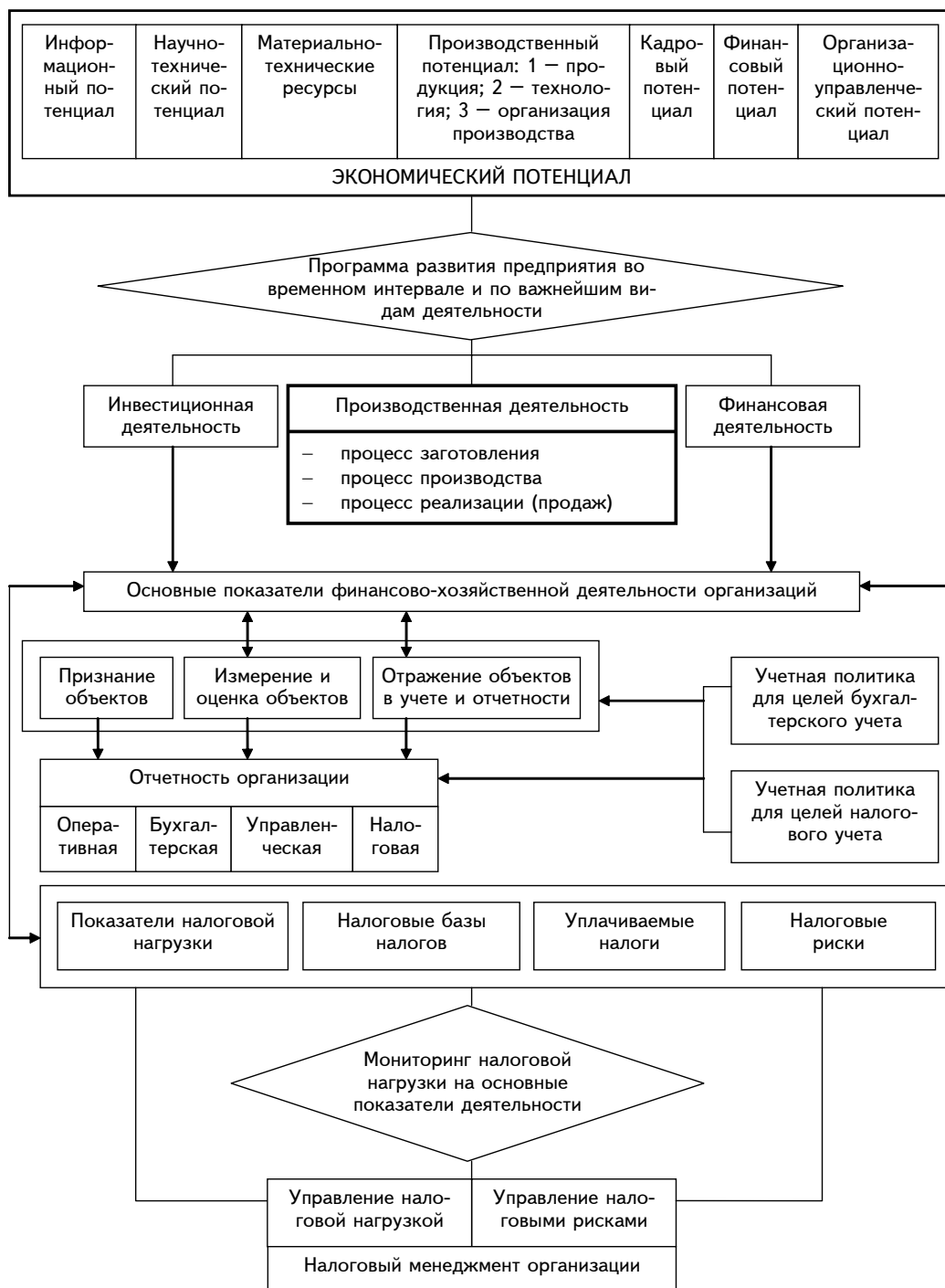


Рис. Общая информационная модель управления налоговой нагрузкой и налоговыми рисками

ным. Систематизация информационного обеспечения для управления налоговой нагрузкой может быть представлена информационной моделью (см. рисунок).

Центральной частью информационной модели являются данные разных видов учета и отчетности, формируемые на основе их интеграции для получения системы показателей финансово-хозяйственной деятельности. Такой подход находит отражение в экономической литературе. О.А. Миронова от-

мечает, что “система интегрированного учета в отечественной науке стала рассматриваться недавно, результаты научных изысканий многих авторов объясняют интеграцию учета и отчетности, как правило, с позиции дополнения информации бухгалтерского учета информацией производственного и налогового видов учета, или наоборот. Между тем, система интегрированного учета - явление, которое нуждается, на наш взгляд, в разработке методологического подхода и методи-

ческого инструментария”<sup>2</sup>. Любая информация, включая информацию систем интегрированного учета и отчетности, должна рассматриваться в рамках нормативных документов, определяющих порядок ее формирования.

Нормативно-регулирующие показатели налоговой нагрузки, уровень которых определен по видам деятельности Федеральной налоговой службой, должны быть приняты организацией-налогоплательщиком в качестве контрольных цифр для выявления отклонений фактической налоговой нагрузки от установленной контрольной величины. Это позволит в системе налогового менеджмента организовать работу по отклонениям, выявлению причин расхождений фактической налоговой нагрузки от контрольных цифр, анализу рыночной среды, влияющей на налоговую нагрузку организации.

Интересен для анализа показатель совокупной налоговой нагрузки, который может быть проанализирован в сравнении с аналогичными показателями организаций-конкурентов. Возможность оценки налоговых рисков, рассмотренная в работе, позволяет, в свою очередь, отнести каждого налогоплательщика к определенной группе риска. Для эффективности мониторинга можно для каждой группы риска установить критерии налоговой нагрузки, адекватной деятельности организации-налогоплательщика.

Оптимальным может быть 3-5 групп риска, к которым следует относить налогоплательщиков региона по уровню их налоговой нагрузки. Группа риска организаций с наивысшей налоговой нагрузкой составляет отдельную сферу налогового контроля на региональном уровне, а организации, отнесенные к такой группе, должны быть подвергнуты более тщательному мониторингу со стороны налоговых органов для того, чтобы выявить все побудительные мотивы этой организации к уклонению от уплаты налогов. К таким мотивам относятся: сложность расчета налоговой базы; низкая налоговая культура специалистов организации, отвечающих за ведение налоговой отчетности; неэффективное расходование средств налогоплательщиком и др. Выявление перечисленных мотивов у налогоплательщика при проведении внешнего налогового контроля требует оцен-

ки его девиантного поведения, связанного либо с уклонением от уплаты налогов, либо со стремлением увода бизнеса “в теневую экономику”.

Налогоплательщик, положение дел которого находится в условиях минимальных налоговых рисков, т.е. с налоговой нагрузкой он легко справляется, а финансовое положение от суммы уплаченных налогов и применяемых налоговых режимов не ухудшается, является “добросовестным”. В региональных налоговых органах можно вести отдельный учет таких налогоплательщиков для применения к ним в последующем облегченных режимов налогового контроля.

Общий мониторинг налоговой нагрузки налогоплательщиков в регионе не может исключать информации об отраслях, деятельность организаций которых сопровождается ростом налоговой нагрузки, ростом уклоняющихся от уплаты налогов хозяйствующих субъектов, применяющих различные способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. Наиболее проблематичными ситуациями, которые создаются налогоплательщиками в регионе, являются ситуации:

- ◆ по использованию фирм-”однодневок” для создания фиктивных расходов, получению вычетов по косвенным налогам без соответствующего движения товара (работ, услуг), либо с целью увеличения добавленной стоимости товара, уменьшения налоговой нагрузки на производственные подразделения;

- ◆ связанные с применением схем получения необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества, увеличивая для себя риск неполучения имущества;

- ◆ связанные с использованием схем получения необоснованной налоговой выгоды при производстве алкогольной и спиртосодержащей продукции, включая в схему одну или несколько организаций, которые не исполняют своих налоговых обязательств, и др.

Для налоговых органов исследуемого региона и для формирования налогового потенциала рискованной является ситуация, связанная с миграцией налогоплательщиков и связанной с ней миграцией налогоплательщиков из других субъектов РФ с задолженностью, возникшей по результатам выездных

налоговых проверок. Более 70% всех мигрантов, сменивших место учета на Республику Марий Эл, пришли из Республики Татарстан, Брянской и Кировской областей. За последние три года (2009-2011 гг.) на территорию Республики Марий Эл “мигрировало” более 200 организаций со значительными долгами, что сразу сказалось на общем размере задолженности и снижении налоговой активности региона.

Присутствие рисков в действиях налогоплательщиков влияет на ситуацию, когда фактические налоговые поступления в консолидированный бюджет региона не совпадают с прогнозом налоговых доходов, рассчитанных в процессе бюджетного планирования. Поэтому значимость контроля нало-

говой нагрузки и развития его методического инструментария в процессе подготовки и проведения выездных налоговых проверок, в процессе мониторинга является одинаково актуальной для налоговых органов и для налогоплательщиков региона<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. □ ММ-3-06/333@ “Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок”.

<sup>2</sup> *Миронова О.А.* Учетно-аналитическая составляющая в формировании инструментария разных видов аудита // *Инновац. развитие экономики.* 2011. □ 6. С. 32.

<sup>3</sup> См. также: *Майбуров И.А.* Налоговые реформы. Теория и практика : моногр. для магистрантов. М., 2010.

*Поступила в редакцию 12.01.2012 г.*