Морозов, Михаил Сергеевич. Научно-методические аспекты оценки результативности налогового контроля : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Морозов Михаил Сергеевич; [Место защиты: Рос. гос. ун-т туризма и сервиса].- Москва, 2010.- 160 с.: ил. РГБ ОД, 61 11-8/453

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Место и роль контроля в налоговой системе России 9**

1.1. Содержание налогового контроля и его роль в системе налогового администрирования 9

1.2. Теоретические аспекты результативности налогового контроля 23

1.3. Основные формы осуществления налогового контроля и их законодательное регулирование 31

1.4. Зарубежный опыт в области налогового контроля и оценки его результатов 43

**Глава 2. Оценка результативности налогового контроля 60**

2.1. Методические аспекты оценки результативности налогового контроля 60

2.2. Оценка динамики налоговых проверок и их результативности 83

2.3. Оценка эффективности налогового контроля 105

**Глава 3. Рекомендации по совершенствованию методики оценки результативности налогового контроля 114**

3.1. Совершенствование методики оценки результативности налогового контроля 114

3.2. Разработка методических рекомендаций по применению показателей оценки результативности налогового контроля 130

Заключение 141

Библиографический список 151

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Невозможность безоглядного финансирования бюджетом государственного аппарата обусловливает необходимость повышения результативности государственного- управления в целом и налогового администрирования в частности. Коренные изменения, произошедшие в последнее десятилетие в системе налогового администрирования, свидетельствуют о переходе на интенсивные методы работы и переносе акцентов на налоговый контроль как одно из основных направлений налогового администрирования.

Зарубежная практика налогового администрирования и налогового контроля свидетельствует, что результативность последнего напрямую влияет на количество собираемых налогов и уровень бюджетных доходов за счет налоговых поступлений, а также на формирование культуры добросовестно уплачивать законодательно установленные налоги и сборы. Использование передового опыта налогового администрирования и контроля в России требует пересмотра критериев оценки их результативности.

За относительно небольшой период функционирования российской налоговой системы неоднократно пересматривались критерии оценки результатов ее деятельности. На каждом этапе налогового реформирования устанавливались новые приоритеты и оценочные критерии, однако до настоящего времени отсутствует приемлемый методический инструментарий, позволяющий количественно оценить результативность налогового администрирования и контроля с позиции их эффективности. На сегодняшний день у национальной налоговой службы имеется большой потенциал для повышения качества взаимоотношений с налогоплательщиками и совершенствования организационных процедур контрольной работы.

Актуальность проблемы оценки результатов налогового контроля в России в целях повышения его эффективности обусловила выбор темы диссертационного исследования.

Состояние научной разработанности проблемы. В числе зарубежных исследователей проблемы налогового контроЛ51 следует отметить труды таких ученых как Боден Ж., Вагнер А., Лаффер А., Мїфабо В., Самуэльсон П., Смит А. и др.

В России в разработку этой проблемы впесли вклад такие экономисты как Бакаев А.С.,БелобжецкийИ.А., Брызгалип А.1?-> БурцевВ.В.,Вознесенский Э.А., Горский И.И., Гуреев В.И., Днилевский Ю.А> Дмитренко Т.М.,'Кваша Ю.Ф., Козырин А.Н., Крамаровекий Л.М., Кучеров йД> Ларичев ВД, Иаринский А.С, Пансков В.Г., Пепеляев СГ.3 Попова Л.В., Посіло Б.В., Рагозин Б.А., Рябчиков МЛ., Черник Д.Г., Шаталов СВ., Шохин СО.

Исследование контроля с правовой точки зрения осуществлялось известными учеными: Горшеневым В.М., Лазаревым Б.М., Студеникиной М.С., Шаховым И.Б., Шориной Е.В. и другими.

Вместе с тем, множество оценочна методик и несовершенство организационных процедур налотхяют контрой породило проблемы, требующие решения.

Цель и задачи исследования. Це^ь диссертации заключаются в развитии теоретических подходов, а такж^ методического и прикладного инструментария в целях повышения результативности налогового контроля в России.

Цель диссертационного исследования обусловила необходимость решения следующих задач: исследовать современные научные концепции в области налогового контроля и его места в системе налогового администрирования; проследить эволюцию научных взгляде^ в области результативности и эффективности налогового контроля; проанализировать основные элемент^1 механизма и регламенты осуществления налогового контроля в РФ в сравнительной оценке с зарубежным опытом по предмету и объектУ исследования; изучить эволюцию оценочного инструментария и современную методологию оценки результативности налогового контроля; — оценить статистические результаты налогового контроля и его эффективность в современной России; выявить недостатки и предложить методические подходы в целях совершенствования оценки результативности налогового контроля и повышения его эффективности; апробировать на статистических данные предложения теоретического и методического характера в области оценки результативности налогового контроля.

Обьеісгом исследовании является налоговая система, ее субъекты, уполномоченные на проведение налогового контроля, и действующие регламенты его оценки.

Предмет исследования ~ совокупность отношении в области налогового контроля, как разновидности налогового администрирования, и оценки результатов его проведения.

Область исследования соответствует пп. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» специальности 0800.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» Паспорта специальностей ВАК России.

Информационную базу исследования составили статистические данные Федеральной Налоговой Службы России (ФНС РФ), Федеральной службы государственной статистики России (Росстата), нормативно-правовые документы в области налогообложения, а также материалы информационного портала Всемирного банка, национальных аналитических агентств и информационных систем, размещенные в глобальной сети Интернет.

Научная новизна исследования заключается в развитии теоретических гшкий. у. датодачестам совершенствовании оценочного инструментария в целях повышения результативности налогового контроля в России.

В работе получены и выносятся на зашиту следующие результаты исследования\* имеющие научную новизну; дано авторское определение результативности налогового контроля; сформулирован авторский подход к разграничению' понятий «результативность» и «эффективность»' применительно к налоговому контролю (п. 2.9 Паспорта специальности 08.00.10 ВАК); обобщены и систематизированы методики оценки результативности налогового контроля, составлена классификация официальных и авторских оценочных методик, раскрыто их содержание и ключевые показатели (п. 2.9 Паспорта специальности 08.00.10 ВАК); сформулированы недостатки в действующем механизме оценки результатов налогового контроля и обоснованы предложения по повышению качества оценки результатов налогового контроля (п. 2.9 Паспорта специальности 08.00.10 ВАК); выполнены авторские оценки результативности налогового контроля, выявлены тенденции в эффективности и динамике этого вида налогового администрирования (п. 2.9 Паспорта специальности 08.00.10 ВАК); предложен новый подход к оценке результативности, учитывающий характер понесенных трудовых и материальных затрат, основанный на введении показателя «условные налоговые проверки»; разработаны научно-практические рекомендации по применению предложенной системы оценки (п. 2.9 Паспорта специальности 08.00.10 ВАК).

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что оно является практическим вкладом в теорию и практик)' проведения налогового контроля в России. Результаты исследования могут быть использованы уполномоченными органами при разработке регламентов оценки результативности налогового контроля, аналитическими агентствами в исследованиях налогового администрирования в целом и налогового контроля в частности,

7 консалтинговыми компаниями при разработке проектов эффективного взаимодействия налоговых служб и налогоплательщиков.

Результаты исследования целесообразно использовать в процессе подготовки специалистов по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Организация и методика проведения- налоговых проверок», «Налоговый контроль» и «Налоговое администрирование».

Апробация и реализация результатов работы. Основные положения диссертации докладывались и получили положительную оценку на научно-практических конференциях «Современные проблемы туризма и сервиса» и «Наука - сервису», проводимых ФГОУ ВПО «Российский государственный университет туризма и сервиса» в 2007-2010 гг.

Результаты исследования внедрены в деятельности Налогового отдела аудиторской компании ЗАО «КГТМГ» при проведении оценки результатов проведения налогового контроля, а также рекомендованы к использованию сводно-аналитическим отделом Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам №4 для проведения оценки эффективности налогового контроля, а также использованы в учебном процессе ФГОУВПО «Российский государственный университет туризма и сервиса».

Публикации но теме диссертации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 7 статьях общим объемом 4,1 п.л., в том числе авторский объем 3,7 п.л. Из них две публикации в журнале, рекомендованном ВАК.

Объем и структура исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы по теме исследования. Работа изложена на 160 страницах основного текста, содержит 15 таблиц, 13 рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены цель и задачи, объект и предмет, приведены

8 теоретические и научно-методические положения исследования, сформулированы положения, выносимые на защиту.

В первой главе «Место и роль контроля в налоговой системе России» выполнен обзор теоретических положений в области налогового контроля и оценки его результативности, раскрыты основные формы осуществления налогового контроля в России и регламенты их проведения, обобщен зарубежный опыт налогового администрирования в целом и налогового контроля в частности, выявлены эффективные способы оценки результативности контрольной работы, применяемые на практике.

Во второй главе «Оценка результативности налогового контроля» изучены, обобщены и систематизированы методики оценки результативности налогового контроля. Проведен анализ статистических данных о результатах налогового коитроля в России с применением различных оценочных показателей и критериев, позволивший сформулировать основные недостатки механизме налогового контроля России в целом и применяемой методологии оценки его оценки в частности.

В третьей главе «Рекомендации по совершенствованию методики оценки результативности налогового контроля» предложен авторский алгоритм совершенствования оценочного инструментария, включающий совокупность дополнительных показателей оценки результативности налогового контроля. Алгоритм протестирован на статистических данных ФНС, по результатам чего разработаны методические рекомендации, ориентированные на повышение результативности контрольной работы налоговых органов.

В заключении излагаются основные результаты проведенного исследования, в обобщенном виде приводятся сделанные в диссертации выводы и обусловившие их аргументы.

## Теоретические аспекты результативности налогового контроля

В настоящее время все большое внимание уделяется повышению результативности системы государственного управления в России.

Это связано с тем, что в ситуации экономического кризиса в стране уже невозможно безоглядное финансирование бюджетом государственного аппарата, и все больше требований предъявляется к достижению необходимых результатов, совершенствуются процедуры последующего контроля и все большее значение уделяется оценке результативности.

Аналогичная ситуация сложилась и в системе налогового администрирования. Так, в ноябре 2008 года завершена реорганизация Центрального аппарата ФЫС РФ, длившаяся около года, и начата реорганизация региональных Управлений ФНС РФ. В Центральном аппарате сокращена численность с 1163 до 560 человек, а в Управлениях планируется сократить до 40% сотрудников. Таким образом, четко прослеживается планомерное сокращение затрат на осуществление налогового администрирования в стране и, как следствие, повышение эффективности налогового контроля, что благотворно повлияет на уровень собираемости

Эффективно организованный налоговый контроль, по мнению Майбурова И.А. , позволяет уменьшить: 1. размер сумм налогов, не уплаченных в результате сокрытия налоговой базы; 2. размер сумм налогов, не уплаченных из-за сокрытия денежных средств и имущества, па которое должно быть наложено взыскание; 3. масштаб неуплаты налогов в результате неправильного применения налогового законодательства; 4. масштаб потерь от применения противозаконных схем снижения налоговых платежей. В текущей ситуации одним из наиболее важных и полезных инструментов для регулирования может стать оценка итогов проведения налогового контроля при помощи показателей результативности и эффективности. При этом, исходя из фундаментальных основ экономической теории, термины эффсктив] юсть и результативность необходимо рассматривать вместе как дополняющие друг друга. В экономической теории эффективность определяется, исходя из поставленных целей, как функция достигнутых результатов и затраченных на это ресурсов. Основы современной отечественной теории эффективности разработаны академиком Хачатуровым Т.С.: «Эффективность ... социальная и экономическая представляет собой отношение экономического или социального эффекта к необходимым на его достижение затратам». Разнообразие подходов авторов к трактовке эффективности в экономической литературе обусловило множество дефиниций этого понятия: соотношение между получаемыми результатами ..., с одной стороны, и затратами труда и средств производства, с другой стороны32; результативность того или иного экономического явления, выражаемая отношением эффекта (результата) к использованным ресурсам J; характеристика экономической системы с точки зрения соотношения затрат и результатов ее функционирования ; степень соизмерения результатов с затратами35; система показателей, характеризующих уровень использования производственных мощностей системы36; достижение целей управления при минимальных нежелательных последствиях или издержках 7, При всем разнообразии дефиниций в них есть общее исходное начало: эффективность представляет собой относительный показатель - дробь, в которой соотносятся результат или эффект, с одной стороны, и затраты, необходимые для его получения, с другой стороны. При этом понятие «результативность» изучено наукой значительно в меньшей степени, а некоторые авторы даже отождествляют в своих работах понятия «результативность» и «эффективность.3 В целях исследования автором был изучен ряд энциклопедических изданий. Толкования понятия результативности были найдены только в 2 из 10, и используется, в основном, при оценке деятельности организации. Словарь по антикризисному управлению определяет «результативность» как специальный показатель, характеризующий уровень достижении на пути реализации поставленных целей. Современный экономический словарь определяет результативность как степень достижения цели управления, ожидаемого состояния объекта управления. Данный показатель определяется значениями выходных параметров, показателей деятельности объекта управления. При этом результативность в терминологии системы менеджмента качества ИСО 900041 определена как степень реализации запланированной деятельности и достижения запланированных результатов. Кроме того, Егоршин А.П. утверждает, что «результативность» представляет собой достижение конкретного результата в установленные сроки, измеряемая в натуральных единицах.42 Таким образом, «результативность» означает способность организации в целом «делать правильные вещи», а эффективность способность организации «делать вещи правильно», то есть получать результаты с наименьшими затратами ресурсов. Так определил эти понятия Питер Друкер 3 При этом из всех разновидностей эффективности и результативности наименее исследованными до последнего времени являются понятия эффективности и результативности налогового контроля. Понятие эффективности налогового контроля рассматривается в научных работах целого ряда авторов: Алиева Г.Х.44, Ермолаева В.В.45, Журавлевой Т,А.46, Зюльмановой М.В.47, Коколова СБ.48, Кочиевой Б,И.49.

## Основные формы осуществления налогового контроля и их законодательное регулирование

В соответствии с нормами Налогового Кодекса РФ органы Федеральной налоговой службы РФ осуществляют налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Налоговой проверкой могут быть охвачены три календарных года деятельности налогоплательщика (налогового агента или плательщика сборов), непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. При этом лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений, если со дня правонарушения или, начиная со дня следующего за окончанием налогового периода, в котором было совершено правонарушение, истекли чри года. Привлечение к налоговой ответственности правонарушителя связано в Налоговом Кодексе РФ с определенной датой - днем правонарушения или днем, следующим за окончанием налогового периода, в котором оно было совершено.

Существует несколько разновидностей налоговых проверок: в зависимости от характера материала, на основе которого проводятся налоговые проверки, они делятся на документальные, предполагающие анализ предоставленных (полученных) документов, и фактические, базирующиеся не только на проверке документов, но и на изучении фактического состояния проверяемых объектов; в зависимости от объема налоговой проверки выделяют тематические налоговые проверки, когда проводится проверка лишь определенного круга вопросов (определенного налога или периода), комплексные, когда проводится проверка всей сферы деятелБяиети яншгагошельщикн в яа,топшаи - cqteps, я сюзшітел?, когда проводится проверка головной организации и всех ее обособленных подразделений; по степени охвата данных выделяют сплошные налоговые проверки, когда проверке подвергаются все имеющиеся документы и материалы за проверяемый период, и выборочные, когда проверяется определенный вид документов (проверка счетов-фактур налогоплательщика или проверка документов, подтверждающих применение льгот но налогу); в зависимости от места проведения налоговой проверки выделяют камеральные налоговые проверки, то есть проводимые по месту нахождения налогового органа, и выездные, проводимые по месту нахождения налогоплательщика. Данный вид проведения налоговых проверок закреплен в Налоговом Кодексе РФ и является наиболее распространенным. Камеральные налоговые проверки. Каждая организация обязана в установленный законодательством срок представить в налоговый орган налоговые декларации по всем видам налогов, а также бухгалтерскую отчетность установленного образца. В свою очередь сотрудники налоговой инспекции проверяют правильность составления документов, а также степень достоверности представленной информации. Для проверки достоверности представленной отчетности проводится анализ налоговой отчетности и сравнительный анализ показателей хозяйственной деятельности организации. Объем информации, который запрашивается для проведения камеральной проверки, сравнительно небольшой- Однако это не умоляет значимость камеральной проверки. Целью камеральной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоіовьїх правонарушений, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального mrjbpa- янттгатгагеэгащеткисг дот прааедеїттг агазднюс яаяигЮБо: пряверж. Частота проведения камеральных проверок привязана налоговым законодательством к представлению отчетности в налоговые органы. Так, например» у предприятия, представляющего налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций ежеквартально, периодичность налоговой проверки составит один раз в квартал. В случае принятия налогоплательщиком решения о представлении налоговой декларации по налогу на прибыль ежемесячно, камеральная налоговая проверка будет проводиться каждый месяц. В соответствии с Налоговым Кодексом РФ камеральные проверки проводятся по месту нахождения налогового органа на основе проверки представленной налогоплательщиком бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций, первичной документации, необходимой для исчисления и уплаты налога, а также прочих имеющихся у налоговых органов документов о деятельности налогоплательщика. В соответствии с Налоговым Кодексом РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Непредставление налоговой декларации в течение установленного законодательством срока влечет применение в отношении налогоплательщика налоговой ответственности. В случае заполнения и сдачи налоговой декларации налоговый орган не вправе отказать в ее приеме за исключением случая, если декларация составлена в неверной форме или отсутствуют основные реквизиты налогоплательщика. Кроме того, налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включить иные, не связанные с исчислением и уплатой налога, сведения. Налоговая декларация может представляться в налоговый орган по месту учета налогоплательщика на бумажном носителе или в электронном может быть направлена по почте, лично или через доверенного представителя. Во всех случаях, когда отчетность направляется в налоговые органы через канал ы связи (по почте или в электронном виде) датой представления отчетности будет служить дата отправления сведений в инспекцию. В случае непредставления налогоплательщиком декларации в налоговый орган, последний вправе приостановить операции по счетам налогоплательщика в банке. При обнаружении в представленной налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию. Пели изменения вносятся налогоплательщиком до истечения срока подачи налоговой декларации, то декларация считается поданной в день подачи изменений, и в отношении него не применяется налоговая ответственность. Если изменения вносятся налогоплательщиком после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что в отношении сданной налоговой отчетности не проводились мероприятия налогового контроля. В противном случае налогоплательщик обязан до подачи заявления о внесении изменений и дополнений в налоговую декларацию уплатить недостающую сумму налога и соответствующие ей пени. В соответствии с Налоговым Кодексом РФ камеральная налоговая проверка должна быть проведена налоговым органом в течение трех месяцев с даты представления налогоплательщиком декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

## Оценка динамики налоговых проверок и их результативности

По нашему мнению, основной причиной высокого значения показателя в 2007 году явилось взыскание налоговой недоимки с Группы компаний ЮКОС. Как отмечалось ранее, в 2007 году была возбуждена процедура банкротства предприятий Группы ЮКОС. В рамках исполнительного производства часть средств была уплачена в бюджет РФ. К примеру, от продажи в 2007 году дочерних предприятий ЮКОСа (ОАО «Юганскнефтегаз», ОАО «Самарапефтегаз», ОАО «Томскнефть») компанией ОАО «Роснефть».

В пользу этой причины говорит также то, что размер изысканных средств по итогам налогового контроля в 2007 году превышает размер произведенных доначислений этого года почти на 100 млн. рублей, что может быть только следствием проведения налоговыми органами процедуры взыскания задолженности, сформированной до 2007 года.

Помимо этого, низкий уровень взыскания денежных средств в 2003-2005 гг. отчасти объясняется редакцией пункта 7 статьи 114 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым налоговые санкции за совершение налогового правонарушения взыскивались с налогоплательщиков только в судебном порядке. При этом пунктом 3 статьи 114 Налогового кодекса РФ было установлено, что при наличии хотя бы одного смякающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит снижению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса.

На практике судами нередко выносились решения о снижении суммы штрафов, подлежащей уплате, в 100 и более раз. Например, такие факты имели место в Республике Карелия и Саха (Якутия). В результате, в ряде случает с судебных заседаний, превышают сумму штрафа, определенную судом.

В 2006 году существовавший порядок был изменен . В соответствии с новой редакцией пункта 7 статьи 114 Налогового кодекса РФ бесспорное взыскание налоговых санкций допускалось в случае, если сумма штрафа, налагаемого на индивидуального предпринимателя, не превышала пят» тысяч рублей по каждому неуплаченному налоіу за налоговый период, на организацию - пятьдесят тысяч рублей по каждому неуплаченному налогу за налоговый период.

При этом следует отметить, что изменение редакции данной статьи не привело к улучшению ситуации в области взыскания. Поэтому, начиная с 1 января 2007 года, данный пункт утратил силу , и взыскание штрафов стало производиться в общем порядке с взысканием неуплаченной суммы налога и пени, что внесло определенный вклад в резкое увеличение результативности взыскания в 2007 году.

Третей немаловажной причиной роста стало изменение методики проведения выездных налоговых проверок. Дело в том, что до 2007 года налоговые органы нередко проводили выездные проверки в отношении фирм-однодневок, большинство из которых являются отсутствующими должниками, то есть организациями, не имеющими на балансе движимого и недвижимого имущества. Ые вызывает сомнения факт, что в отношении таких налогоплательщиков высока вероятность осуществления дополнительных платежей в бюджет. В основном по причине того, что руководство этих организаций, как правило, не следит за соблюдением законодательства и осуществлением юридически-грамотных действий. Вследствие этого возникала задолженность нереальная к взысканию, которая списывалась во время проведения принудительного банкротства.

Начиная с 2007 года, налоговые органы стали проводить только те налоговые проверки, по результатам которых возможны значительные доначисления и которые впоследствии способны уплатить дополнительно начисленные налоги и сборы. Такой подход в значительной степени послужил причиной роста значений показателя результативности налогового контроля по взысканию.

Нередки также ситуации, когда в процессе выездного контроля работниками налоговых органов производится максимально возможное дополнительное начисление платежей по найденным нарушениям иногда вне зависимости от вероятности последующего доказывания в суде позиции налогового органа. Это связано с отсутствием согласованности действий контрольного и юридического подразделений налоговых инспекций из-за того, что итогом работы контрольного блока налоговых органов является увеличение дополнительно начисленных налогов и увеличение-удельной результативности одной налоговой проверки. В то же время взыскание характеризует итоги работы юридического отдела и отдела урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства. Кроме того, из-за высокой текучести кадров и низкого уровня профессионализма у сотрудников юридических отделов судебное рассмотрение представленных разногласий часто заканчивается не в пользу налоговых органов. Проблема квалификации работников налоговых органов крайне важна на современном этапе, так как существующий уровень оплаты труда государственных служащих совсем не соответствует вознаграждениям за труд в частном секторе экономики.

Однако последующее значительное снижение уровня взыскания дополнительно начисленных платежей в бюджет в 2008 году до уровня в 49% говорит о том, что главной причиной изменений явилось взыскание недоимки прошлых лет.

## Разработка методических рекомендаций по применению показателей оценки результативности налогового контроля

После расчета значений показателя получаем, что в 2003 году затраты составляли более половины от полученных результатов, а в 2007 лишь 3,7%, то есть налицо более, чем десятикратное снижение значений показателя за 2003 — 2007 гг. Более того, себестоимость проведения налоговых проверок возросла в этом периоде с 68,6 тысяч рублей в 2003 году до 79,4 тысяч рублей в 2007 году. Такие значительные темпы снижения доли затрат свидетельствуют о значительном повышении результативности налогового контроля в 2005-2007 гг.

Проведенные аналитические процедуры позволяют сделать вывод о том, что причиной такого увеличения послужил рост значений результативности выездного налогового контроля в 2005-2007 гг. Поэтом} причиной того, что значения результативности в этом периоде были ниже аналогичных значений в отношении выездного налогового контроля, было снижение результативности камерального налогового контроля.

По нашему мнению, такая ситуация отчасти связана с тем, что в последнее время процедуры камерального контроля носят все более ограниченный характер и, как правило, направлены на поиск налогоплательщиков, перспективных для включения их в план выездных налоговых проверок. Однако сотрудникам камеральных отделов не следует ограничиваться лишь арифметической и формальной проверками налогоплательщиков, а стоит заострить свое внимание на аналитическом сравнении отраженных показателей бухгалтерской и налоговой отчетности, запрашивать дополнительные документы и получать комментарии налогоплательщиков в отношении спорных моментов. Такие действия будут тем более актуальны, что в рамках существующей кризисной ситуации в России и за рубежом, многие налогоплательщики испытывают недостаток свободных денежных средств и начинают активнее пользоваться инструментами агрессивного налогового планирования.

В 2008 же году, несмотря на снижение общей линии тренда, был выявлен существенный рост обоих значений показателей, которые характеризуют размер затрат на проведение условного налогового контроля. Показатель себестоимости проведения одной условной налоговой проверки вырос на 13%, а показатель удельной эффективности взыскания вырос практически в три раза. И если рост значений показателя удельной эффективности в основном связан с ростом зарплат сотрудников налоговых органов, то рост значений показателя удельной эффективности связан, в основном, с провальными результатами по взысканию дополнительно начисленных налоговых платежей в рамках проводимого налогового контроля.

Таким образом, можно сделать вывод, что в рамках взаимосвязанной системы показателей снижение значений какого-либо из основополагающих показателей неизбежно приводит к ухудшению результатов большинства показателей применяемой методики даже при прочих равных условиях.

Такие результаты исследований лишний раз говорят о том, что для осуществления комплексной оценки результатов налогового контроля не следует ограничиваться расчетом лишь части показателей, которые могут дать понимание всей картины в целом.

Система показателей, предложенных автором в первом параграфе настоящей главы, носит комплексный характер, позволяющий при применении одного показателя одновременно оценить результативность проведения камеральных и выездных налоговых проверок за счет усреднения объема произведенных трудозатрат, направленных на проведение одной выездной налоговой проверки. Такие показатели, требуют детального описания проводимых аналитических процедур, а также разработки дополнительного методического аппарата для успешного их применения. Это обусловило необходимость разработки настоящих методических рекомендаций по применению авторской системы показателей.

Настоящими методическими рекомендациями могут руководствоваться как контрольно-аналитические службы ФНС России при проведении оценки результатов налогового контроля на федеральном уровне, так и аналитические отделы территориальных управлений и инспекций при проведении анализа на региональном и местном уровнях.

Разработанная система показателей может быть включена в состав методик оценки результативности и эффективности налогового контроля в РФ, приведенных автором во второй главе работы.

Применение данного вида показателей позволяет производить сравнение двух принципиально различных видов проведения налоговых проверок в РФ, а их сопоставление позволит сделать выводы в отношении успешности проведения того или иного типа налоговых проверок, а также позволит оперативно принять меры организационного характера, направленные па увеличение приоритетности того или иного типа налоговых проверок. Организация процесса по оценке результативности налогового контроля, как правило, включает в себя следующие основные этапы: подготовку к проведению анализа; проведение анализа налогового контроля; анализ полученных результатов, подготовка выводов и предложений по повышению результативности налогового контроля; реализацию полученных результатов анализа, а также контроль их исполнения. Рассмотрим особенности проведения анализа результативности с помощью разработанной системы показателей на каждом из вышеперечисленных этапов. На первом этапе в процессе подготовки к анализу контролирующими органами проводится сбор необходимой статистической информации, а также производится ее обработка. Разработанная методика состоит из системы аналитических показателей, объектом изучения которых являются-статистические данные о результативности и эффективности проведения выездных и камеральных налоговых проверок. В качестве исходной информации показатели методики используют данные о количестве проведенных налоговых проверок, данные о результатах их проведения, а также данные о численности и оплате труда сотрудников налоговых органов, участвующих в проведении проверок. Следует отметить, что данные о количестве и результатах налоговых проверок значительно различаются в зависимости от типа проводимых мероприятий (камеральные и выездные) и носят несопоставимый характер. В большей степени это связано с существенными различиями в методологии проведения камеральных и выездных проверок. Поэтому с целью использования в методике консолидированных данных по всем видам налогового контроля в целом (камеральному и выездному) автором разработано понятие условная налоговая проверка. Такой характер аналитических данных позволяет подвести итоги результативности налогового контроля в целом, а также сопоставить результативность по видам налогового контроля, получающие в результате проведенных операций сопоставимый характер.