Сашичев Виктор Валентинович. Организационно-методические основы предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков в механизме повышения результативности налогового контроля : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Сашичев Виктор Валентинович; [Место защиты: ГОУВПО "Всероссийский заочный финансово-экономический институт"].- Москва, 2009.- 183 с.: ил.

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы налогового контроля в Российской Федерации 11

1.1. Налоговый контроль и его место в системе государственного финансового контроля 11

1.2. Роль предпроверочной подготовки в обеспечении эффективного функционирования системы налогового контроля 25

1.3. Понятие предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков, его цели и принципы 33

Глава 2. Организация и методы проведения предпроверочного анализа в механизме налогового контроля 40

2.1. Основы организации работы по проведению предпроверочного анализа в налоговых органах 40

2.2. Методы применения аналитических процедур в ходе предпроверочного анализа 64

2.3. Основные принципы формирования выводов и предложений по результатам предпроверочного анализа 90

2.4. Порядок оформления и реализации результатов предпроверочного анализа 112

Глава 3. Перспективные направления развития системы предпроверочного анализа 119

3.1. Совершенствование нормативно-правовой основы предпроверочного анализа 119

3.2. Автоматизация процедуры предпроверочного анализа в налоговых органах и ее перспективы 124

3.3. Основы перспективной модели организации подготовительных этапов контрольной работы 131

Заключение 135

Библиографический список 141

Приложения 148

**Введение к работе**

Налоговая политика призвана выступать важнейшим составным элементом экономической политики государства, обеспечивающим формирование федерального, региональных и местных бюджетов, содействующим развитию производства, стимулирующим инвестиционную активность, способствующим повышению благосостояния населения страны.

Осуществление эффективной налоговой политики невозможно без наличия адекватной системы налогового контроля. При этом особую роль в решении задачи совершенствования данной системы призваны сыграть меры, направленные на повышение результативности выездных налоговых проверок, выступающих на современном этапе в качестве основной, приоритетной формы налогового контроля.

Важнейшим условием эффективной организации выездных налоговых проверок является проведение предпроверочного анализа, позволяющего в условиях дефицита кадровых ресурсов инспекторского состава налоговых органов и законодательно установленных жестких ограничений периодичности и продолжительности данного вида проверок выработать оптимальную стратегию организации проверки, предполагающую включение в программу ее проведения вопросов проверки тех сфер экономической деятельности налогоплательщика и его структурных подразделений, вероятность выявления нарушений налогового законодательства в которых является максимальной, определить перечень необходимых и достаточных для выявления данных нарушений мероприятий налогового контроля, подготовить предложения по количественному, структурному и персональному составу проверяющей группы, а также осуществить комплекс иных подготовительных мероприятий, направленных на обеспечение эффективного проведения выездной проверки.

Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ внесены принципиальные изменения в главу 14 «Налоговый контроль» части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), уточняющие и в значительной степени ужесточающие действовавшую регламентацию процедур организации и прове-

дения налоговых проверок. В соответствии с указанным Законом с 1 января 2007 г. введены существенные ограничения по истребованию у налогоплательщиков необходимых документов в ходе камеральной проверки (установлен закрытый перечень истребуемых документов), ужесточены нормы, касающиеся регламентации периодичности и продолжительности выездной проверки. Настоящие изменения в существенной мере повышают значение предпроверочно-го анализа как необходимого условия рациональной организации выездной налоговой проверки.

**Степень разработанности проблемы.**Значительный вклад в разработку теоретических и методологических вопросов, связанных с проблемой совершенствования государственного финансового и налогового контроля, внесли такие отечественные экономисты и правоведы как Бакаев А.С., Белобжецкий И.А., Брызгалин А.В., Вознесенский Э.А., Данилевский Ю.А., Кашин В.А., Кочерин Е.А., Кучеров И.И., Курочкин В.В., Ларичев В.Д., Ногина О.А., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Паскачев А.Б., Пепеляев С.Г., Рагозин Б.А., Рябчиков М.П., Чер-ник Д.Г., Шаталов СВ. и другие.

Вместе с этим, практически неразработанными как в теоретическом, так и в практическом аспектах являются вопросы организации такого важного механизма обеспечения эффективности налогового контроля, как предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков.

Как показывает анализ практики налогового контроля, в значительной части налоговых органов в рамках подготовки к проведению выездной проверки в той или иной степени применяются процедуры предпроверочного анализа. Однако в настоящее время методические подходы к данным мероприятиям не носят достаточно системного характера и определяются в значительной мере исходя из опыта и знаний должностных лиц налоговых органов, осуществляющих этот анализ. При этом недостаточная урегулированность процедур, связанных с проведением предпроверочного анализа, в налоговом законодательстве и в инструктивных документах ФНС России, отсутствие единых требований к его организации и непроработанность соответствующего методического аппарата, а

также относительно низкий уровень исследованиия настоящей проблематики в научной литературе существенно снижает эффективность данной деятельности.

Теоретическая и, в особенности, практическая значимость, а также недостаточная научная проработка проблематики предпроверочного анализа обусловили выбор темы настоящей диссертационной работы.

**Цели и задачи исследования.**Цель проведенного исследования состояла в разработке научно-методических основ организации и проведения предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков как предварительного этапа выездного налогового контроля.

Для достижения цели исследования были поставлены следующие основные задачи:

определить сущность предпроверочного анализа, его место и роль в системе налогового контроля, сформулировать цели и принципы проведения предпроверочного анализа;

выработать организационные основы проведения предпроверочного анализа в налоговых органах;

обосновать основные положения методики проведения предпроверочного анализа, автоматизации его процедур, оформления и реализации результатов анализа, оценки его результативности;

предложить рекомендации по совершенствованию нормативной правовой базы предпроверочного анализа;

разработать перспективную модель организации подготовительных этапов контрольной работы налоговых органов.

**Объектом исследования**является организация и проведение в налоговых органах предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков.

Предметом диссертационного исследования являются формы и методы проведения предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков.

**Теоретической и методологической базой**исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативные акты,

инструктивные материалы, регламентирующие организацию налогового контроля, материалы научно-практических конференций и периодических изданий.

**Методы исследования.**Диссертационное исследование основано на положениях диалектического метода, методах единства исторического и логического, индуктивного и дедуктивного, анализа и синтеза, экспертных оценок, на системном подходе к изучаемым проблемам.

Информационную основу исследования составили нормативные правовые акты Российской Федерации, методические и информационно-аналитические материалы ФНС России, материалы налоговой и статистической отчетности, информация, опубликованная в сети «Интернет» и в периодической печати.

**Научная новизна**исследования заключается в разработке научно-методических основ проведения предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков. В частности, в результате настоящего исследования:

определена теоретическая сущность предпроверочного анализа как важнейшего подготовительного этапа выездного налогового контроля;

доказана необходимость осуществления предпроверочного анализа в целях повышения результативности выездных налоговых проверок и сокращения их продолжительности;

обоснованы предложения по рациональной организации предпроверочного анализа в налоговых органах, в том числе по порядку планирования данной работы, регламентации прав и обязанностей должностных лиц, ответственных за проведение предпроверочного анализа, их взаимодействия с иными должностными лицами и структурными подразделениями налоговых органов;

разработаны механизм формирования и состав информационной базы, необходимой для проведения предпроверочного анализа;

предложены методические основы проведения предпроверочного анализа, оформления и реализации его результатов;

выработаны предложения по законодательному регулированию процедуры предпроверочного анализа;

аргументирована необходимость внедрения в практику проведения пред-проверочного анализа программных комплексов, основанных на построении экономико-математических моделей налогоплательщиков;

обоснованы перспективные направления развития системы предпровероч-ного контроля в налоговых органах.

Представляется, что внедрение предлагаемых в работе методических подходов к организации и проведению предпроверочного анализа в практику контрольной работы налоговых органов позволило бы существенно увеличить результативность выездных проверок при одновременном сокращении трудозатрат на их проведение, а также заметно повысить степень охвата налогоплательщиков данным видом проверок.

**Практическая ценность**исследования заключается в возможности использования ее результатов:

в сфере организации налогового контроля, проводимого налоговыми органами всех уровней;

при подготовке ФНС России документа, регламентирующего основные требования и методические подходы к организации работы налоговых органов по проведению предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков, методических рекомендаций по вопросам организации выездных налоговых проверок;

при разработке поправок в законодательство о налогах и сборах; в преподавании дисциплины «Организация и методы налоговых проверок» по специальности 351200 «Налоги и налогообложение».

**Апробация результатов исследования.**Результаты диссертационного исследования были использованы при подготовке инструктивных документов ФНС (МНС) России по вопросам организации контрольной работы, в ходе выполнения научно-исследовательской работы «Разработка единых методологических подходов к проведению предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков», выполненной по государственному контракту с ФНС России коллективом научных сотрудников ГНИЙ РНС под руководством автора, в пре-

подаваний дисциплин по специальности «Налоги и налогообложение» в Московском налоговом институте, а также при проведении научно-практических семинаров, организуемых ГНИЙ РНС. Теоретические и практические результаты исследования докладывались и обсуждались на научно-практической конференции в ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» в апреле 2008 года.

## Налоговый контроль и его место в системе государственного финансового контроля

Государственный финансовый контроль является необходимым элементом управления государственными финансами и обязательным условием функционирования финансовой системы и экономики страны в целом. От эффективности данного контроля в значительной мере зависит экономическое и политическое благополучие любого государства. Учитывая, что основными составляющими элементами государственных финансов являются государственные доходы и расходы, финансовый контроль главным образом направлен на проверку полноты и своевременности мобилизации доходов, правомерности и целесообразности расходования денежных средств.

Как отмечал Председатель Счетной палаты РФ СВ. Степашин, «финансовый контроль в России, история существования которого насчитывает 350 лет, претерпевал на протяжении четырех веков различные организационные изменения в зависимости от особенностей экономической и политической ситуации. Неизменными оставались его суть и цели. Институт финансового контроля никогда не был надстроечной структурой в системе государственного управления, а служил базовой компонентой для укрепления государственности, безопасности и авторитета России»1.

Институт финансового контроля достаточно глубоко изучен советской и российской экономической наукой. Так, И.А. Белобжецкий рассматривал финансово-хозяйственный контроль как «систему надзора наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, учреждений и организаций и других подразделений материального производства и непроизводственной сферы с целью объективно оценить экономическую эффективность этой деятельности, установить законность, достоверность и целесообразность хозяйственных и финансовых операций, сохранность собственности, выявить внутрихозяйственные резервы повышения эффективности производства и роста доходов государственного бюджета» . Э.А. Вознесенский определял финансовый контроль при социализме как «деятельность государственных и общественных органов, состоящую в проверке обоснованности процессов формирования и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов в целях соблюдения плановых пропорций в расширенном социалистическом воспроизводстве»3.

Общеизвестно, что налоговые поступления во все исторические периоды являлись и являются основой для формирования финансовых источников функционирования государства. Значимость налогов в процессе формирования денежных фондов государства обуславливает исключительную роль налогового контроля в системе государственного финансового контроля. Другим важным фактором, определяющим высокую значимость данного вида контроля, является его активное использование в процессе государственного регулирования экономики и социальной сферы.

Налоговый контроль как один из элементов управления налогообложением является необходимым условием эффективного функционирования налоговой системы, обеспечивая обратную связь налогоплательщиков с органами государственного управления, уполномоченными по контролю и надзору в области налогов и сборов. Налоговый контроль — завершающая стадия управления налогообложением, один из элементов механизма планирования налоговых доходов бюджета.

## Основы организации работы по проведению предпроверочного анализа в налоговых органах

Как было отмечено в главе 1 настоящей работы, в соответствии с принципом полноты охвата предпроверочный анализ должен быть проведен в отношении деятельности всех налогоплательщиков, включенных в план проведения выездных налоговых проверок на предстоящий отчетный период (квартал). В целях придания процессу предпроверочного анализа регулярного, планомерного характера представляется целесообразным утверждение руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в определенный срок после утверждения плана проведения выездных налоговых проверок на очередной квартал (например, в недельный срок) плана проведения предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков, подлежащих выездной налоговой проверке в соответствующем квартале.

В случае, если перспективными планами налогового органа предусмотрена организация проверки крупнейшего, проблемного или иного налогоплательщика, предварительный сбор и анализ информации о котором может занять значительное время (выходящее за рамки планируемого квартала), данного налогоплательщика следует включать в планы проведения предпроверочного анализа заблаговременно до утверждения плана выездных проверок на предстоящий квартал. В аналогичном порядке целесообразно включать в планы проведения предпроверочного анализа и налогоплательщиков, запланированных к проверке в начале соответствующего квартала.

Обязанности по проведению предпроверочного анализа могут быть возложены: на сотрудников отделов выездных налоговых проверок; на сотрудников аналитических отделов или специализированных отделов по проведению предпроверочного анализа.

Исходя из объективных реалий текущего момента, связанных с ограниченной штатной численностью налоговых органов, а также недостаточностью высококвалифицированных специалистов наиболее предпочтительным вариантом представляется возложение обязанностей по проведению предпроверочного анализа на сотрудников отделов выездных проверок, которых предполагается назначить ответственными за проведение проверки соответствующего налогоплательщика либо предполагаемых к включению в состав проверяющей группы. При этом предпочтение должно отдаваться сотрудникам, имеющим опыт работы с налогоплательщиком, запланированным к проведению проверки, либо с аналогичными налогоплательщиками. В случае, если последняя выездная проверка у соответствующего налогоплательщика была безрезультативной (не выявила нарушений законодательства о налогах и сборах) либо малорезультативной (с учетом масштабов деятельности проверенного объекта) целесообразно назначение ответственным за проведение предпроверочного анализа сотрудника, не принимавшего участия в данной проверке, но желательно с опытом работы с аналогичными налогоплательщиками. Такой подход к планированию предпроверочного анализа позволит сократить до минимума риск личной заинтересованности должностных лиц налогового органа в безрезультативно-сти или низкой результативности выездной проверки.

Ответственным за подготовку плана проведения предпроверочного анализа должен являться начальник отдела выездных налоговых проверок или иного отдела, ответственного за проведение предпроверочного анализа.

## Совершенствование нормативно-правовой основы предпроверочного анализа

Как уже отмечалось в главе 1 настоящей работы, порядок проведения налоговыми органами мероприятий в рамках предпроверочной подготовки (и, соответственно, - предпроверочного анализа) в явно недостаточной степени урегулированы нормами законодательства о налогах и сборах. Безусловно, данный правовой пробел ни в коей мере не препятствует ФНС России регламентировать данный порядок внутриведомственными актами, не носящими нормативного характера, т.е. не затрагивающими прав и обязанностей юридических лиц и граждан.

Вместе с тем представляется, что подобное правовое регулирование существенно ограничивает возможности предпроверочной подготовки. Так, норма п.2 статьи 86 НК РФ, предусматривающая, что справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, а также выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в банке могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения мероприятий налогового контроля у этих организаций (индивидуальных предпринимателей), исключает возможность запрашивать данные документы в ходе предпроверочной подготовки. Аналогично п.1 статьи 93 НК РФ предусматривает возможность проверяющих истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию) лишь в период проведения налоговой проверки, а также при рассмотрении ее материалов. В такой ситуации сотрудники налоговых органов, проводящие выездную проверку, вынуждены затрачивать значительную часть рабочего времени, отведенного на проведение проверки, на анализ указанных выше документов, что в условиях установленных законодательством жестких временных рамок проведения проверки существенно ограничивает их возможности в части проверки документов, истребованных у налогоплательщика, а также проведения иных мероприятий налогового контроля.

С другой стороны, отсутствие регламентированной нормами налогового законодательства обязанности налоговых органов проводить предпроверочную подготовку отрицательно сказывается не только на эффективности налогового контроля, но и на интересах законопослушных налогоплательщиков, имея в виду, что должным образом не подготовленная выездная проверка, как правило, занимает значительно больше времени и сопровождается истребованием значительно большего количества документов, чем проверка, проводимая целенаправленно на основании результатов, полученных в ходе предпроверочной подготовки.