

На правах рукописи

ОРДЫНСКАЯ ЕЛЕНА ВАЛЕРЬЕВНА

**ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО
КОНТРОЛЯ НА СТАДИЯХ ОТБОРА
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ДЛЯ ВЫЕЗДНЫХ
НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО
АНАЛИЗА**

Специальность: 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва, 2010

Работа выполнена на кафедре налогов и налогообложения федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Лыкова Людмила Никитична

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Павлов Вячеслав Иванович

кандидат экономических наук, доцент
Грищенко Алексей Валерьевич

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Российский
экономический университет имени
Г.В. Плеханова»
(РЭУ им. Г.В. Плеханова)

Защита состоится 14 декабря 2010 года в 14.00 на заседании диссертационного совета Д 226.003.01 при Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России по адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский пр-д,4. тел.371-06-11; 371-10-06

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации.

Автореферат разослан 12 ноября 2010 г.

Ученый секретарь Совета по защите
докторских и кандидатских диссертаций,
кандидат экономических наук, доцент

В.М.Смирнов

I. Общая характеристика работы

Налоговая политика в современных условиях является одним из наиболее значимых инструментов повышения конкурентоспособности экономики Российской Федерации. Она должна обеспечить возможность осуществления модернизации российской экономики и поддержания необходимого уровня доходов бюджетной системы в условиях преодоления негативных последствий мирового финансового кризиса.

Эффективность функционирования налоговой системы государства характеризуется ее способностью обеспечить поступление налоговых платежей в бюджет в той мере, которая необходима для достаточного финансирования расходов государства.

Постоянно усложняющиеся экономические связи между субъектами предпринимательской деятельности, развитие и широкое распространение такого социально-экономического явления, как уклонение налогоплательщиков от уплаты налоговых платежей в бюджет объективно требуют адекватного совершенствования методов налогового администрирования. Приоритетными направлениями решения указанной задачи являются, в частности, создание новых и совершенствование действующих методик организации и проведения налогового контроля, совершенствование программных средств, применяемых в процедурах налогового контроля, включая создание элементов автоматизированного предпроверочного анализа, развитие программ отбора налогоплательщиков для выездной налоговой проверки, создание баз данных и проведение мониторинга организаций.

В настоящее время методологические подходы к подготовке этих мероприятий не носят упорядоченного системного характера, существует недостаточная урегулированность в налоговом законодательстве процедур, связанных с проведением налогового мониторинга, отбором налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и осуществлением предпроверочного анализа, имеют место непроработанность соответствующего методического аппарата и относительно низкий уровень исследования этих проблем в научной литературе, что существенно снижает эффективность контрольной деятельности.

Теоретическая и практическая значимость, а также недостаточная научная проработка вопросов организации налогового контроля и его основных составляющих, в особенности, отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа, обусловили **актуальность** диссертационного исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Современная экономическая литература содержит значительное число работ, посвященных, как вопросам функционирования бюджетной системы в целом, так и ее отдельных составляющих. Наибольший интерес в рамках изучения проблем, касающихся развития налоговой системы и налогового администрирования, представляют работы Е.В. Бушмина, А.Г. Игудина, Л.С. Кириной, А.М. Лаврова, В.Н. Лексина, Л.Н. Лыковой, Н.С. Максимовой, Л.П. Павловой, И.В. Подпориной, Г.Б. Поляка, В.М. Родионовой, М.В. Романовского, Н.М. Сабитовой, С.П. Солянниковой, Р.Г. Сомоева и других.

Проблемы формирования эффективной налоговой системы Российской Федерации, включающие вопросы налогового администрирования и налогового контроля, рассматривались в трудах многих российских ученых и специалистов. В их числе И.И. Бабленкова, А.В. Брызгалин, В.И. Волковский, Л.И. Гончаренко, И.Н.Куксин, М.В. Мишустин, В.В. Мороз, Л.П. Окунева, В.Г. Пансков, А. Б. Паскачев, И.А. Перонко, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Т.Ф. Юткина и др.

Значительный вклад в разработку теоретических и методологических вопросов, связанных с проблемой совершенствования государственного финансового и налогового контроля, внесли такие отечественные исследователи как А.С. Бакаев, И.А. Белобжецкий, Э.А. Вознесенский, Ю.А. Данилевский., И.И. Кучеров., В.Д. Ларичев, О.А. Ногина, В.В. Сашичев, Б.А. Рагозин, А.Н. Романов и другие.

Вместе с тем, практически неразработанными в теоретическом и в практическом аспектах остаются вопросы организации таких значимых механизмов обеспечения эффективности налогового контроля, как мониторинг налогоплательщиков, отбор налогоплательщиков для формирования планов

выездных налоговых проверок и проведение предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков.

Таким образом, вопросы организации налогового контроля, особенно по разработке концептуальных основ деятельности налоговых органов по осуществлению планирования, организации и подготовки налоговых проверок, требуют дальнейшего изучения.

Цели и задачи исследования. Цель проведенного исследования состояла в разработке научно-методических основ осуществления отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков как этапов, предшествующих проведению выездного налогового контроля.

Для достижения цели исследования были поставлены следующие основные задачи:

- рассмотреть и уточнить определение понятия налогового администрирования;
- рассмотреть существующие показатели оценки эффективности налогового контроля и выявить возможные пути их совершенствования;
- рассмотреть проблему повышения эффективности налогового администрирования в целом и его отдельных составляющих;
- определить роль и место таких компонентов налогового контроля, как отбор налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и проведение предпроверочного анализа в системе налогового администрирования;
- провести анализ состояния и возможности совершенствования информационной базы налоговых органов;
- предложить модификацию функциональной модели «Досье рисков» с целью осуществления отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и проведения предпроверочного анализа;
- изучить основные статистические инструменты обработки информации, применяемые при осуществлении налогового контроля, и оценить

перспективы их использования в процессе отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа;

- сформулировать предложения по уточнению действующей методики предпроверочного анализа.

Объектом исследования является организация и проведение в налоговых органах отбора налогоплательщиков для включения в план проведения выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков.

Предметом диссертационного исследования являются формы и методы отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и проведения предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков.

Информационную базу исследования составили законодательные акты Российской Федерации, официальные документы законодательных и исполнительных органов власти, Постановления Правительства РФ, официальные статистические данные и отчёты Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Федеральной службы государственной статистики России, инструктивные материалы ФНС России, имеющие отношение к рассматриваемым вопросам, информация налоговой статистики, материалы официальной периодической печати и официальных сайтов органов государственной власти Российской Федерации.

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.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке методов совершенствования налоговой системы путем повышения эффективности налогового администрирования в части осуществления отбора налогоплательщиков для выездного налогового контроля и проведения предпроверочного анализа, и сводится к основным положениям, выносимым на защиту:

1. Определена сущность и уточнены определения понятий налогового администрирования и эффективности налогового администрирования. Уточнены

методы исчисления показателей, характеризующих эффективность налогового контроля, как составной части налогового администрирования. Обоснована необходимость внесения изменений в статистическую налоговую отчетность.

2. Определено место отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа в системе налогового контроля. Разработана модификация модели формирования и функционирования программно-информационного комплекса «Досье рисков», включающая в себя определение состава и информационных основ данного ресурса, схемы взаимодействия налоговых органов различных уровней в процессе использования указанного программного продукта, а также определено место «Досье рисков» в подготовке и проведении мероприятий налогового контроля.

3. На основании анализа использования налоговыми органами внутренних и внешних источников информации определены возможности совершенствования информационной базы налоговых органов путем создания единого трехуровневого программно-информационного комплекса «Схемы уклонения от налогообложения».

4. Обоснована необходимость внесения изменений в типовую структуру территориальных налоговых органов и распределения функциональных обязанностей между структурными подразделениями территориальных налоговых органов в отношении формирования информационных ресурсов налоговых органов, мониторинга текущего состояния налогоплательщиков, а также оперативного анализа сведений, содержащихся в информационных ресурсах.

5. Обоснована необходимость разработки проекта единого внутриведомственного нормативного акта, регулирующего процесс мониторинга налогоплательщиков, отбора налогоплательщиков для включения в план проведения выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в формировании новых научно-методологических подходов к налоговому администрированию и разработке прикладных механизмов его реализации. Внедрение предлагаемых в работе методологических подходов к процессу отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок, а также к организации, проведению и реализации результатов предпроверочного

анализа в практику контрольной работы налоговых органов позволит существенно повысить результативность выездных проверок при одновременном сокращении трудозатрат на их проведение.

Результаты диссертационного исследования могут быть рекомендованы к использованию Федеральной налоговой службой в сфере осуществления налогового контроля, проводимого налоговыми органами всех уровней, при подготовке ФНС России документов, регламентирующих основные методологические подходы к организации работы по отбору налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и по проведению предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков, а также в учебно-методической работе при подготовке учебных курсов по вопросам налогов и налогообложения в Российской Федерации.

Апробация результатов исследования. Материалы, отражающие основные положения и выводы диссертационной работы, докладывались и обсуждались на XI Международной межвузовской научно-практической конференции «Антикризисное управление, экономическая безопасность и борьба с коррупцией» (г. Москва, 2009 год), на Всероссийской заочной научно-практической конференции с международным участием «Наука и практика: проблемы, идеи, инновации» (г. Екатеринбург, 2010).

Отдельные методические положения использовались при подготовке лекционных курсов по дисциплинам: «Организация и методика проведения налоговых проверок», «Практикум по реализации результатов налоговых проверок», «Налоговое администрирование», на кафедре налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 8 работ общим объемом 5,8 п.л., в том числе 3 в изданиях, рекомендованных ВАК, общим объемом 1,6 п.л.

Структура и объем диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений. Работа содержит 161 страницу основного текста, 12 рисунков, 7 таблиц, 16 приложений. Библиографический список включает 105 наименований.

Логика исследования обусловила следующую структуру диссертации:

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА I. ВОЗМОЖНОСТИ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

1.1. Эффективность налоговой системы: варианты оценки

1.2. Место отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа в системе налогового администрирования и проблемы оценки их эффективности в условиях сокращения доходов бюджетной системы

ГЛАВА II. АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ОТБОРА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО АНАЛИЗА

2.1. Отбор налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок, предпроверочный анализ: принципы, инструменты, результативность

2.2. Возможности и направления совершенствования информационной базы

ГЛАВА III. ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ ОТБОРА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ДЛЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО АНАЛИЗА: НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

3.1. Формирование программно-информационного комплекса «Досье рисков»

3.2. Статистические инструменты обработки информации

3.3. Основные положения методики проведения предпроверочного анализа, возможные пути ее совершенствования

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ

В ходе проведенного исследования выявлены проблемы проведения налогового мониторинга, отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, а также подготовки и проведения предпроверочного анализа, разработаны и обоснованы наиболее перспективные направления их совершенствования.

1. Определена сущность и уточнены определения понятий налогового администрирования и эффективности налогового администрирования. Уточнены методы исчисления показателей, характеризующих эффективность налогового контроля, как составной части налогового администрирования. Обоснована необходимость внесения изменений в статистическую налоговую отчетность.

Проведенный в работе анализ различных определений понятия экономической эффективности выявил целесообразность использования определения максимальной экономической эффективности, данное нобелевским лауреатом в области экономики Морисом Алле. По его мнению, для любого общественного устройства основной экономической проблемой является соотношение понятий экономической эффективности и справедливого, с точки зрения общества, распределения доходов. Сама по себе максимальная экономическая эффективность нейтральна с позиции распределения доходов и затрагивает лишь вопросы конкуренции. Соответственно, проблемы распределения должны отделяться от вопросов определения эффективности. Общественное регулирование распределения доходов следует осуществлять через систему налогообложения и ценовую политику, проводимую государством, не затрагивая при этом механизма конкуренции. Таким образом, согласно позиции М. Алле, экономическую эффективность в условиях справедливого распределения доходов, устранение незаработанных доходов возможно обеспечить лишь путем коллективизации таких доходов с помощью налогов.¹

¹ См.: Allais M. L'impôt sur le capital et la réforme monétaire. Hermann, Paris, 1977, p.246

Следовательно, налоговая система выступает, как один из основных инструментов регулирования хозяйственной и социальной сферы, поскольку с ее помощью государство может оказывать влияние на распределение национального дохода. Одним из значимых элементов налоговой системы является налоговое администрирование, и повышение его результативности оказывает наибольшее влияние на эффективность налоговой системы в целом. Вместе с тем содержание понятия налогового администрирования все еще недостаточно точно определено в экономической теории и в законодательстве о налогах и сборах.

В современной российской экономической литературе налоговое администрирование либо приравнивается к управлению налоговыми отношениями (управлению налогообложением, управлению налоговой системой); либо сводится к понятию государственного управления налогообложением или к налоговому менеджменту, в зависимости от субъектов, его осуществляющих (государственные органы или налогоплательщики); либо рассматривается как правовое регулирование взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами (т.е. является юридическим понятием (категорией)); либо отождествляется с контролем налоговых органов (налоговым контролем).²

Указанные подходы не в полной мере отражают сущность налогового администрирования.

В работе обосновывается целесообразность использовать следующее определение, наиболее точно отражающее суть налогового администрирования - деятельность государства, осуществляемая уполномоченными государственными органами, в области управления налоговыми отношениями, планирования налоговых поступлений, контроля в сфере соблюдения законодательства о налогах и сборах, осуществляемая в целях обеспечения социально и политически приемлемого компромисса в обществе в целом.

² См., в частности: Л.И.Гончаренко. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования/Налоги и налогообложение, 2010, № 2/электронный ресурс СПС Консультант плюс

Что же касается вопроса об эффективности налогового администрирования, то в современной экономической литературе оно сводится в основном к оценке результатов контрольной работы налоговых органов. Такое определение указанного понятия неоправданно сужает его содержание и не может быть использовано при исследовании процессов, связанных с налоговым администрированием в рамках предложенного определения.

С учетом определения эффективности, экономической эффективности и налогового администрирования, предложенных в работе, эффективность налогового администрирования может быть определена как достижение такого состояния общества, при котором вследствие реализации государством своих функций по управлению налоговыми отношениями, планированию налоговых поступлений, контролю в сфере соблюдения законодательства о налогах и сборах, обеспечивается максимально справедливое распределение доходов, не затрагивающее при этом основ конкурентного механизма.

Основываясь на сформулированном в работе определении налогового администрирования, включающем в себя: управление налоговыми отношениями, планирование налоговых поступлений, налоговый контроль, было предложено оценку эффективности налогового администрирования рассматривать как комбинированную оценку эффективности управления, эффективности планирования и эффективности контрольной работы.

Традиционные подходы к формированию показателей эффективности как к отношению результатов к затратам сложно применимы к деятельности в области налогового администрирования. Это связано с несопоставимостью результата (сумма налоговых доходов или сумма доначислений) и затрат (расходы налоговых органов).

В случае использования предложенного структурного подхода расчет эффективности налогового администрирования осуществляется как совокупная оценка эффективности отдельных составных частей процесса налогового администрирования и определяется следующим образом:

$ЭА = Эу + Эп + Эк$, где

Эу – эффективность управления;

Эп – эффективность планирования;

Эк – эффективность контроля.

Отдельной проблемой является вопрос разграничения эффективности налогового контроля как составной части налогового администрирования и эффективности работы налоговых органов. Это не тождественные понятия, хотя часто в силу сложности оценок первого показателя используются оценки второго. Наибольшая сложность оценки эффективности налогового контроля состоит в том, что планирование и подготовка основного и важнейшего мероприятия налогового контроля - выездных налоговых проверок, предусматривает включение в план данных проверок помимо налогоплательщиков, отобранных для контроля на основании соответствующих критериев, налогоплательщиков, подлежащих проверкам в соответствии с требованиями законодательных и нормативных актов, независимо от того, есть ли у налоговых органов основания предполагать наличие у них налоговых правонарушений или нет. Доначисления по итогам налоговых проверок таких налогоплательщиков могут быть минимальными или отсутствовать. Таким образом, наибольшее значение приобретает оценка эффективности выездных налоговых проверок налогоплательщиков, подвергнутых контролю в результате критериального отбора.

Наиболее рациональным решением указанной проблемы представляется применение показателей, характеризующих уровень взыскания налоговой задолженности, и позволяющих оценить качество налогового контроля, исходя из наиболее полного обеспечения налоговых поступлений в бюджет. Для проведения расчетов данных показателей могут быть использованы данные статистической налоговой отчетности. Однако, в настоящее время данные, позволяющие рассчитать эти показатели, отсутствуют.

Представляется необходимым внести в статистическую налоговую отчетность показатели, отражающие уровень дополнительно начисленных и взысканных сумм по результатам проверок, назначенных на основании критериального отбора, а именно включить в состав показателей статистической налоговой отчетности по форме 4-НМ следующий пункт: «Задолженность перед бюджетом по налогам и сборам, образовавшаяся в результате налоговых проверок организаций, отобранных для проведения выездных проверок по критериям риска совершения налоговых правонарушений».

2. Определено место отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа в системе налогового контроля. Разработана модификация модели формирования и функционирования программно-информационного комплекса «Досье рисков», включающая в себя определение состава и информационных основ данного ресурса, схемы взаимодействия налоговых органов различных уровней в процессе использования указанного программного продукта, а также определено место «Досье рисков» в подготовке и проведении мероприятий налогового контроля.

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. Следовательно, одним из наиболее существенных показателей, характеризующим эффективность налогового контроля, является результативность выездных налоговых проверок.

В среднем по России доля результативных выездных налоговых проверок на протяжении последних четырех лет находится на уровне около 50 процентов от общего числа, проведенных выездных налоговых проверок (например, 52,7% - в 2008 году, 49,7% - в 2009 году). Кроме того, указанный показатель учитывает только сам факт дополнительного начисления налогов по результатам контрольных мероприятий и не принимает в расчет реального взыскания доначисленных сумм налогов - налоговой задолженности. По данным ФНС России, процент взыскания не превышает 50% от доначисленных

сумм, а за первый квартал 2010 года данный показатель составил 39%. При этом, более половины задолженности - долги, практически нереальные к взысканию.³ Также одновременно наблюдается тенденция роста налоговой задолженности по отношению к налоговым доходам бюджета, администрируемым ФНС России (рис. 1). Так, если в период 2006-2008 гг. наблюдалось снижение налоговой задолженности по отношению к налоговым поступлениям, то в 2009 году тенденция изменилась, и указанный показатель составил уже 8,34%. В 2010 году тенденция 2009 года сохраняется, на 01.07.2010 данный показатель достиг уровня 11,51%.

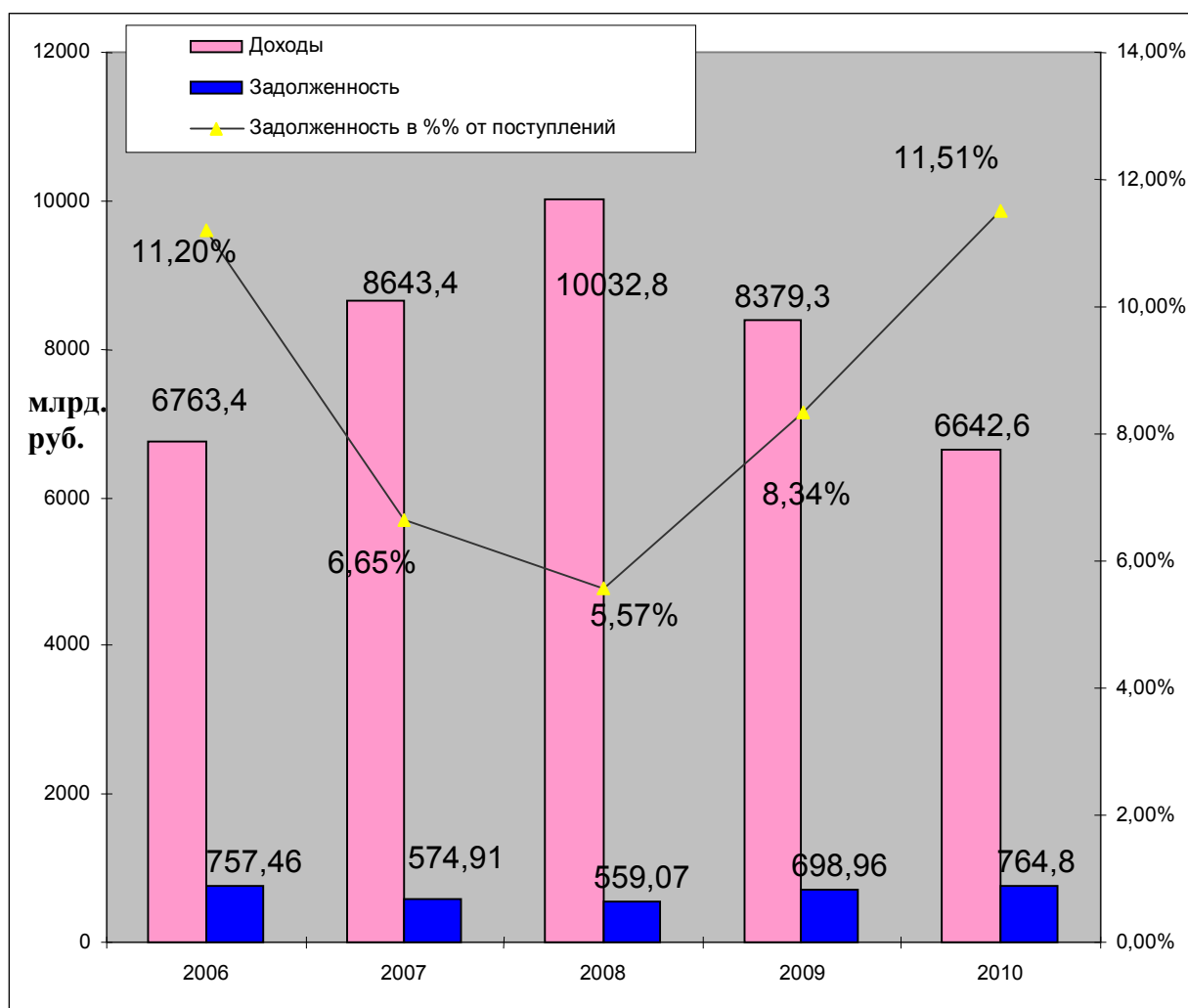


Рисунок 1. Соотношение задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации и налоговых доходов бюджета

³ М.В.Мишустин. Повышение качества и эффективности налогового администрирования. Российский налоговый курьер, 2010, № 13-14/Электронный ресурс Консультант плюс

Относительно невысокая результативность выездных налоговых проверок, рассматриваемая отдельно, не является показателем низкой эффективности налогового контроля, так как не учитывает соотношения результативных проверок налогоплательщиков, подлежащих контролю в соответствии с требованиями действующего законодательства, и отобранных для выездного контроля на основании критериев. Но во взаимосвязке с показателями роста налоговой задолженности и снижением эффективности взыскания задолженности свидетельствует о низком качестве контрольной работы и, в частности, о низкой эффективности деятельности налоговых органов по подготовке выездных налоговых проверок. Следовательно, первостепенную важность приобретают обоснованность выбора объектов для проведения выездных налоговых проверок и качественное проведение предпроверочного анализа.

Место обора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа в системе налогового контроля может быть определено как переход от налогового мониторинга к проведению выездной налоговой проверки (рис. 2).

В целях более рационального использования ресурсов в ходе предпроверочного анализа, в диссертационном исследовании предложено выделить два этапа данного анализа:

- предварительный предпроверочный анализ;
- углубленный предпроверочный анализ.

Предварительный предпроверочный анализ представляет собой изучение основных показателей налогоплательщиков, включенных в проект плана проведения выездных налоговых проверок (ВНП) на основании критериального отбора, с целью принятия окончательного решения о включении их в план ВНП.

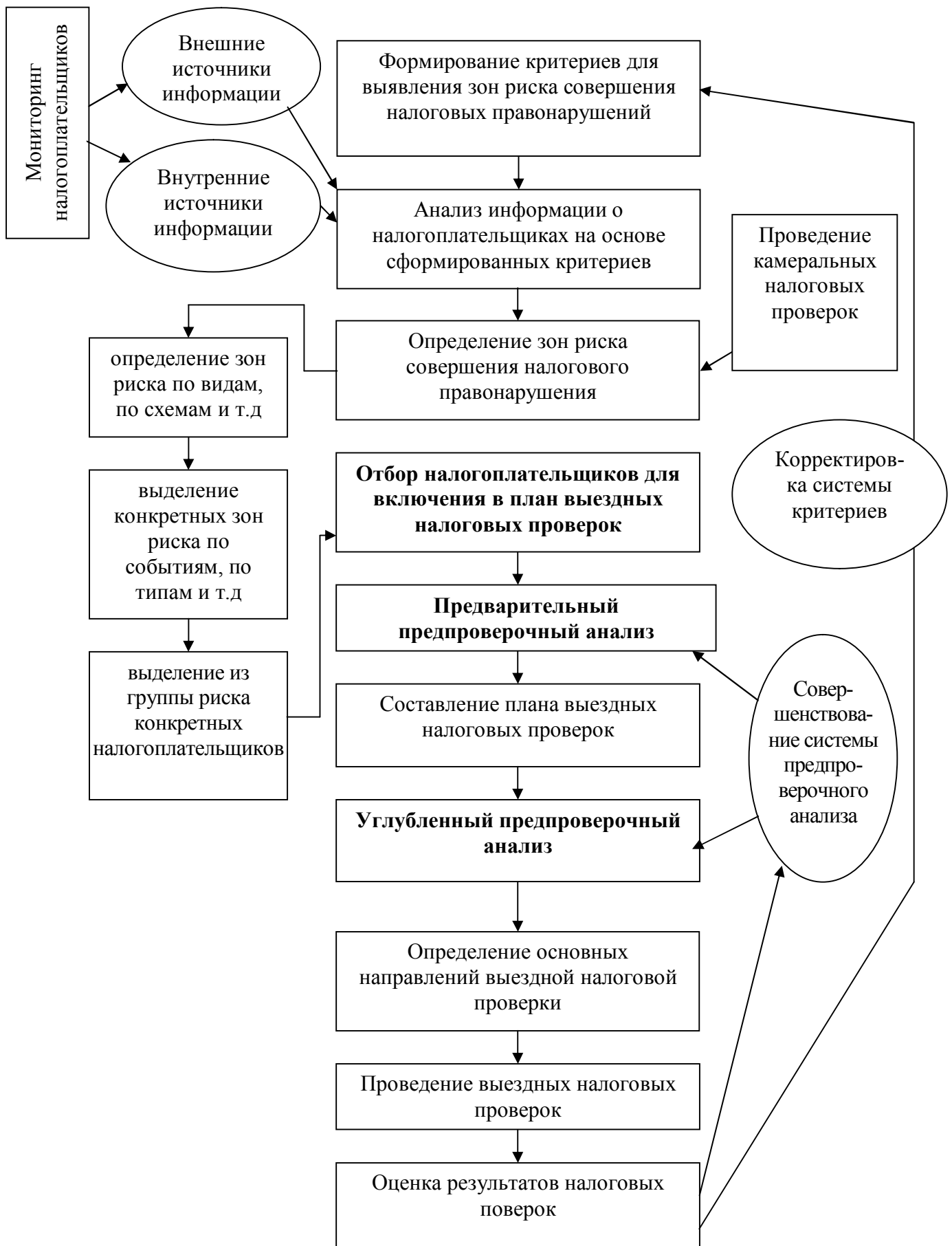


Рисунок 2. Взаимосвязь элементов системы налогового контроля

Углубленный предпроверочный анализ проводится по налогоплательщикам, включенным в план проведения выездных налоговых проверок, после окончательного утверждения данного плана с целью определения перспективных направлений проверки, мероприятий налогового контроля, рекомендуемых для реализации в ходе ВНП, сосредоточения основных усилий проверяющих на основных зонах налогового риска и т.д.

Существенным резервом повышения качества контрольной работы является более эффективное использование возможностей информационных ресурсов налоговых органов. Ближайшая задача - модернизация данных ресурсов, повышение мобильности их работы, включая автоматизацию отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, проведения предпроверочного анализа, взаимоувязки ресурсов между собой.⁴ В работе предложено осуществить такую взаимоувязку в рамках функционирования программного продукта «Досье рисков».

«Досье рисков» в том виде, в котором оно существует в настоящее время, не способно обеспечить реализацию задач, поставленных перед налоговыми органами в отношении повышения эффективности налогового контроля. Сейчас в экономической литературе и практической деятельности налоговых органов происходит смешение понятий «Досье рисков», Досье налогоплательщика, отбор налогоплательщиков для выездных налоговых проверок.⁵ Используемая на данном этапе налоговыми органами Система электронной обработки данных (ЭОД) не позволяет качественно полностью решить основные вопросы аналитической контрольной работы: осуществление отраслевого анализа налогоплательщиков, проведения анализа налогового потенциала организаций.

«Досье рисков» должно представлять собой совокупность показателей (расчетных и аналитических), свидетельствующих о вероятности налоговых

⁴ Эти вопросы подробно рассмотрены в работе: М.В.Мишустин. Повышение качества и эффективности налогового администрирования. Российский налоговый курьер, 2010, № 13-14/Электронный ресурс Консультант плюс

⁵ См., например, А. Сорокина. Выездную проверку назначит компьютер. Московский бухгалтер, 2009, № 23-24 /Электронный ресурс Консультант плюс

нарушений в течение заданного периода, а также информации, которая подтверждает или опровергает сделанный прогноз.

«Досье рисков» должно обеспечить возможность объединения всего процесса аналитической и контрольной работы в единый непрерывный процесс, включающий в себя налоговый мониторинг, отбор налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок, предпроверочный анализ, информационное сопровождение налоговых проверок, анализ результатов налоговых проверок, формирование предложений по совершенствованию подходов к аналитической и контрольной работе налоговых органов.

Взаимодействие налоговых органов различных уровней в рамках использования «Досье рисков» должно осуществляться следующим образом:

местный уровень – обработка и анализ информации, в том числе формирование аналитических показателей и экспертных оценок, определение потенциальных зон риска по конкретным налогоплательщикам;

региональный уровень – объединение информации в базу данных на региональном уровне, формирование обобщенных аналитических показателей на уровне региона (субъекта Федерации), определение зон риска налоговых правонарушений в региональном масштабе;

федеральный уровень – объединение необходимой для анализа информации, поступающей из нижестоящих налоговых органов, в базах данных федерального уровня, проведение аналитических процедур, исходя из особенностей деятельности налоговой службы на федеральном уровне, обобщение информации регионального уровня по зонам риска, определение зон риска на федеральном уровне.

Реализация предложенного в исследовании подхода к модификации модели «Досье рисков» будет не только способствовать совершенствованию автоматизации аналитической работы налоговых органов при отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, но и обеспечит информационную поддержку анализа качества принятия решений,

оценки результативности применения тех или иных критериев отбора, что приведет, в свою очередь, к повышению эффективности налогового контроля.

3. На основании анализа использования налоговыми органами внутренних и внешних источников информации определены возможности совершенствования информационной базы налоговых органов путем создания единого трехуровневого программно-информационного комплекса «Схемы уклонения от налогообложения».

Практика контрольной работы Федеральной налоговой службы демонстрирует значительное многообразие схем уклонения от налогообложения, что, безусловно, затрудняет их выявление и привлечение к ответственности недобросовестных налогоплательщиков. В настоящее время налоговыми органами используются информационные базы, которые содержат сведения об участниках выявленных схем уклонения от налогообложения, но не позволяют классифицировать их и тем более прогнозировать возможное участие в таких схемах отдельных налогоплательщиков. Между тем, среди применяемых схем можно выделить достаточно много шаблонных действий по уклонению от налогообложения. В них используются одни и те же принципы при сокрытии налоговой базы, а незначительные отличия часто обусловлены организационно-правовой формой, отраслевой и региональной спецификой деятельности налогоплательщиков.

Это свойство схем уклонения от налогообложения может быть использовано для их классификации.

Осуществить классификацию схем уклонения от налогообложения представляется возможным по следующим признакам:

- состав участников схемы;
- наличие отраслевой специфики;
- искажаемый объект учета;
- способ нанесения ущерба бюджету;
- налог (налоги) занижаемые в результате применения схемы;
- степень сложности реализации схемы;
- способы реализации схемы.

Приведенная классификация может использоваться при создании специального программно - информационного комплекса «Схемы уклонения от налогообложения», который будет способствовать выявлению более сложных и изощренных способов незаконной оптимизации налогообложения, а также повышению эффективности функционирования ресурса по отбору налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок.

Программно-информационный комплекс «Схемы уклонения от налогообложения» должен формироваться по следующим основным направлениям:

- наиболее часто используемые схемы уклонения от налогообложения (вне зависимости от вида экономической деятельности);
- схемы уклонения от налогообложения, используемые в отдельных отраслях экономической деятельности;
- наиболее сложные и опасные (в зависимости от их последствий и сложности доказывания), редко встречающиеся схемы уклонения от налогообложения («эксклюзивные»).

Внедрение указанного программного продукта в практическую деятельность налоговых органов позволит:

- систематизировать информацию о схемах уклонения от налогообложения;
- упростить документирование выявленных схем уклонения от налогообложения;
- выявить схемы уклонения от налогообложения, причиняющие наибольший урон бюджету.

Представляется, что программно – информационный комплекс «Схемы уклонения от налогообложения» должен иметь трехуровневую структуру, представленную на рисунке 3. В рамках предлагаемой модели в выявлении схем уклонения от налогообложения должны быть задействованы федеральный, региональный и местный уровни налоговых органов.

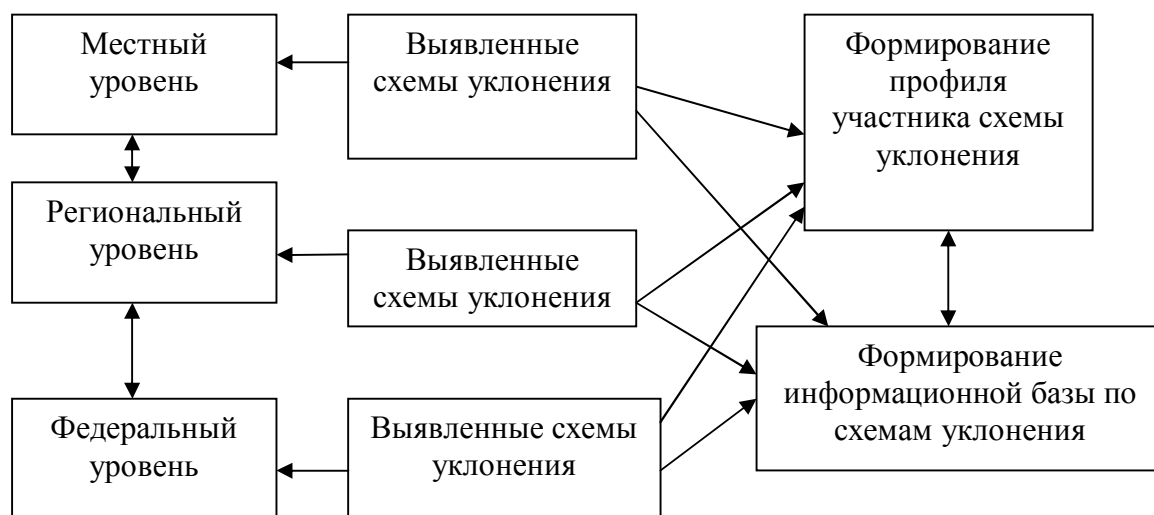


Рисунок 3. Схема функционирования программно-информационного комплекса «Схемы уклонения от налогообложения»

В целях выявления признаков участия налогоплательщиков в схемах уклонения от налогообложения, должна использоваться определенная система коэффициентов, рассчитываемых на основании данных налоговой, бухгалтерской и иной отчетности:

- коэффициенты сопоставления показателей налоговой отчетности текущего периода с аналогичными показателями предыдущего периода и сравнительного анализа показателей со средними показателями по группе аналогичных налогоплательщиков;
- показатели удельного веса деятельности, по которой имеется недоимка по уплате налогов;
- закодированные определенным образом сведения, не характеризующиеся количественными показателями (организационно-правовая форма налогоплательщика, сведения о наличии – отсутствии филиалов и т.д.).

Использование результатов, проведенного с помощью программно – информационного комплекса «Схемы уклонения от налогообложения», анализа позволит определить основные вопросы, подлежащие рассмотрению в ходе предстоящей выездной налоговой проверки в целях выявления возможного участия проверяемого налогоплательщика в схемах уклонения

от налогообложения, а также определить наличие в числе контрагентов указанного налогоплательщика физических лиц и организаций, принимавших прямое или косвенное участие в организации таких схем.

4. Обоснована необходимость внесения изменений в типовую структуру территориальных налоговых органов и распределения функциональных обязанностей между структурными подразделениями территориальных налоговых органов в отношении формирования информационных ресурсов налоговых органов, мониторинга текущего состояния налогоплательщиков, а также оперативного анализа сведений, содержащихся в информационных ресурсах.

Существующие в настоящее время внутриведомственные документы ФНС России, регламентирующие подготовку, планирование, организацию и проведение выездных налоговых проверок, не содержат четкого распределения обязанностей в рассматриваемой сфере, не учитывают влияния взаимодействия отдельных структурных подразделений территориального налогового органа в процессе планирования между собой, а также взаимодействия налоговых органов различного уровня (федерального, регионального, местного). Представляется, что отсутствие четко отлаженного механизма такого взаимодействия существенно снижает эффективность контрольных мероприятий.

В настоящее время функции по отбору налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и анализу эффективности данного отбора налогоплательщиков по результатам проведенных выездных налоговых проверок закреплены в основном за отделами камеральных налоговых проверок. А проведение предпроверочной подготовки выездных налоговых проверок на основе изучения и анализа всей имеющейся в налоговом органе информации из внешних источников о налогоплательщиках, запланированных к проверке, отнесены к задачам отделов выездных налоговых проверок. Сложившееся в настоящее время распределение функций не позволяет осуществлять оперативное

сопоставление результатов проведенного анализа контрольных мероприятий и использованных при отборе налогоплательщиков критериев, а также сравнение нарушений, выявленных при проведении выездного контроля с предполагаемыми нарушениями по результатам предпроверочного анализа. Представляется целесообразным использовать следующую принципиальную схему организации камерального контроля и планирования выездного налогового контроля в территориальных налоговых органах, предусматривающую создание отдельного структурного подразделения, отвечающего за камеральный анализ, отбор налогоплательщиков для ВМП и предпроверочный анализ.

Данная схема включает в себя следующее разграничение функций структурных подразделений территориальных налоговых органов (табл. 1).

Отдел камеральных налоговых проверок осуществляет:

- проведение камеральных налоговых проверок;
- проведение соответствующих мероприятий налогового контроля в рамках камеральных налоговых проверок;
- оформление результатов камеральных налоговых проверок.

Отдел оперативного (текущего) анализа осуществляет:

- постоянный текущий мониторинг финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, администрируемых данным территориальным налоговым органом;
- анализ и описание структуры бизнеса организации, фактического вида ее экономической деятельности, направлений товарных и финансовых потоков;
- накопление сведений из внешних источников, а также сведений, поступивших от структурных подразделений налогового органа, в том числе от отделов камеральных, выездных налоговых проверок и т.д., по итогам осуществленных контрольных мероприятий в отношении администрируемых налогоплательщиков;

- отбор налогоплательщиков для включения в проект плана выездных налоговых проверок;
- проведение предварительного и углубленного предпроверочного анализа;
- оформление и передачу результатов предпроверочного анализа отделу выездных налоговых проверок;
- проведение анализа результатов выездных налоговых проверок (в том числе с учетом последующих судебных рассмотрений материалов проверок) и формирование предложений по изменению системы критериев отбора налогоплательщиков для выездного контроля, разработку новых критериев и т.д.

Отдел выездных налоговых проверок осуществляет проведение выездных налоговых проверок на основании результатов предпроверочного анализа.

При этом представляется целесообразным предусмотреть сопровождение выездных налоговых проверок специалистами отдела оперативного (текущего) анализа территориального налогового органа в части:

- подготовки аналитических материалов в ходе выездной налоговой проверки, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика, в том числе включаемых в акт проверки;
- анализа причин расхождения результатов проверки с результатами предпроверочного анализа.

Данный подход позволит сконцентрировать контрольно - аналитические мероприятия на наиболее проблемных налогоплательщиках, повысить оперативность и обоснованность принятия управленческих решений по целесообразности выездной налоговой проверки, а также повысить эффективность контрольной работы в целом.

Таблица 1

Распределение функций между структурными подразделениями контрольного блока в территориальных налоговых органах

Наименование структурного подразделения налогового органа	Функции структурных подразделений налоговых органов	
	Существующие	Предлагаемые
Отдел камеральных налоговых проверок	-проведение камеральных налоговых проверок; -отбор налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок; -анализ эффективности данного отбора налогоплательщиков по результатам проведенных выездных налоговых проверок	проведение камеральных налоговых проверок
Отдел выездных налоговых проверок	-проведение выездных налоговых проверок; -предпроверочная подготовка выездных налоговых проверок на основе изучения и анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщиках, запланированных к проверке	проведение выездных налоговых проверок на основании результатов предпроверочного анализа
Отдел оперативного (текущего) анализа	не существует	<ul style="list-style-type: none"> - постоянный текущий мониторинг деятельности налогоплательщиков; - анализ и описание структуры бизнеса организации, фактический вид ее экономической деятельности, направления товарных и финансовых потоков; - накопление сведений из внешних и внутренних источников; - отбор налогоплательщиков для включения в проект плана выездных налоговых проверок; - предпроверочный анализ (предварительный, углубленный); - оформление и передача результатов предпроверочного анализа отделу выездных налоговых проверок; - анализ результатов выездных налоговых проверок и формирование предложений по изменению системы критериев отбора налогоплательщиков для выездного контроля, разработка новых критериев и т.д. - сопровождение выездных налоговых проверок в части подготовки аналитических материалов в ходе выездной налоговой проверки, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика, в том числе включаемых в акт проверки; а также в части анализа причин расхождения результатов проверки с результатами предпроверочного анализа.

5. Обоснована необходимость разработки проекта единого внутриведомственного нормативного акта, регулирующего процесс мониторинга налогоплательщиков, отбора налогоплательщиков для включения в план проведения выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа.

В работе показано, что отсутствие четкого механизма осуществления мониторинга налогоплательщиков, отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, проведения предпроверочного анализа, оценки и реализации результатов контрольной работы снижает качество налогового контроля, о чем свидетельствуют показатели, характеризующие результативность налоговых проверок и уровень взыскания налоговой задолженности. Кроме того, используемые в настоящее время налоговыми органами, методики налогового мониторинга, отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок, основанного на определении зон налогового риска, предпроверочного анализа носят довольно общий характер. Указанные методики не содержат конкретного алгоритма действий сотрудников налоговых органов при проведении анализа, определяют методы выявления зон риска совершения налоговых правонарушений только по отдельным налогам, не позволяя при этом определить характерные признаки налогоплательщиков – участников схем уклонения от налогообложения. Показатели, по которым производится оценка налоговых рисков, применимы в основном к организациям и, следовательно, налогоплательщики – физические лица практически не рассматриваются в качестве потенциальных объектов контроля. Кроме того, слишком общий характер методики не позволяет стопроцентно выделить зоны риска совершения налоговых правонарушений.

Помимо этого, следует отметить, что применение данной методики требует весьма высокой квалификации сотрудников налоговых органов и

полной информатизации аналитической работы. А в настоящее время в распоряжении налоговых органов не имеется ни того, ни другого.

В работе обосновывается необходимость обеспечить применение имеющихся методик в рамках единого регламента мониторинга, отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок и проведения предпроверочного анализа, в котором были бы четко определены обязанности сотрудников налоговых органов всех уровней по проведению мониторинга налогоплательщиков, их отбора для выездных налоговых проверок и проведения предпроверочного анализа. Предлагаемая схема регламента в сочетании с предложенной типовой структурой и распределением функций в рамках контрольного блока территориальных налоговых органов позволит упорядочить систему подготовки, проведения, оценки результатов выездных налоговых проверок, и, в конечном итоге, приведет к росту эффективности налогового контроля. В рамках проведенного исследования был разработан примерный проект указанного регламента.

Реализация комплекса предложенных в научном исследовании мероприятий будет способствовать повышению эффективности налогового контроля на основных его этапах, в частности, позволит усовершенствовать работу налоговых органов в процессе подготовки, планирования, организации и проведения выездных налоговых проверок, а также будет способствовать более эффективному взаимодействию отдельных структурных подразделений налоговых органов между собой в процессе контрольной работы.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Ордынская Е.В. Методологические аспекты повышения эффективности аналитической составляющей контрольной работы налоговых органов// Проблемы преобразования и регулирования экономики России. - 2010. – Сборник научных трудов. - Выпуск 1. – 1,6 п.л.
2. Ордынская Е.В. Отдельные аспекты оценки эффективности налогового администрирования// Сборник научных статей профессорско-преподавательского состава, аспирантов и соискателей ВГНА Минфина России. – Выпуск 1. - 2010. - 0,8 п.л.
3. Ордынская Е.В. Информационное обеспечение контрольной работы налоговых органов//«Антикризисное управление, экономическая безопасность и борьба с коррупцией». Сборник научных статей 11 Международной межвузовской конференции 23-25 ноября 2009 г.– 2010. – 0,4 п.л.
4. Ордынская Е.В. Основные направления совершенствования методологии контрольной работы налоговых органов// Проблемы преобразования и регулирования экономики России. - 2010. – Сборник научных трудов. - Выпуск 1. – 1,2 п.л.
5. Отдельные вопросы определения приоритетных направлений контрольной работы налоговых органов//«Наука и практика: проблемы, идеи, инновации». Сборник научных трудов Всероссийской заочной научно-практической конференции с международным участием 25 сентября 2010 г.– 2010. – 0,2 п.л.
В том числе в журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки России:
6. Ордынская Е.В. Основные аспекты формирования налоговых доходов бюджетной системы и проблема повышения эффективности налоговой системы// Аудит и финансовый анализ. – 2010. - № 4. – 0,5 п.л.
7. Ордынская Е.В. Основные методологические подходы к формированию информационных ресурсов, предназначенных для выявления схем уклонения от налогообложения// Аудит и финансовый анализ. – 2010. - № 5. – 0,6 п.л.
8. Ордынская Е.В. Информационная интеграция налоговых органов как основа повышения эффективности контрольной работы// Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2010. - № 6. – 0,5 п.л.