

**Пашенцев А.И., Гришанков М.В.**  
**ЭФФЕКТИВНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В НАЛОГОВОМ МЕХАНИЗМЕ**

Положение о государственной налоговой службе Украины предусматривает, что ее главной задачей является контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты государственных налогов и других платежей.

Для реализации этой задачи, наряду с такими направлениями деятельности, как контрольная и методологическая работа, налоговые органы осуществляют первичный учет поступлений налоговых и других обязательных платежей, составление на его основе статистических форм налоговой отчетности и проведение по данным этой отчетности экономико-статистического анализа хода мобилизации средств в бюджетную систему Украины. Важной направляющей налоговой политики и налогового законодательства Украины является то, что взыскиваемые с налогоплательщиков платежи тем легче переносятся и тем совершеннее в хозяйственном отношении, чем меньше они мешают экономической деятельности граждан, поскольку экономическое благополучие граждан определяет уровень государственного благосостояния. Этого можно достичь путем соразмерного снижения налоговых ставок, сокращения видов налогов и переориентирования политики на строгий учет, контроль и сбор самих налогов. При этом не должно преобладать пополнение доходной части бюджета путем повышения финансовых санкций за неуплату налогов.

Государственная налоговая служба Украины в своей деятельности стремится руководствоваться следующими принципами налогообложения [1]:

1. Уровень налоговой ставки должен устанавливаться с учётом возможностей налогоплательщика, то есть уровня доходов. Так как возможности разных физических и юридических лиц неодинаковы, то для них должны быть установлены дифференцированные налоговые ставки, то есть налог с дохода должен быть прогрессивным.
2. Необходимо прилагать все усилия, чтобы налогообложение доходов носило однократный характер.
3. Обязательность уплаты налогов. Налоговая система не должна оставлять сомнений у налогоплательщика в неизбежности платежа. Система штрафов и санкций, общественное мнение в стране должны быть такими, чтобы неуплата или несвоевременная уплата налогов были менее выгодными, чем своевременное и честное выполнение обязательств перед налоговыми органами.
4. Система и процедура уплаты налогов должны быть простыми, понятными и удобными для налогоплательщика и экономичными для учреждений, собирающих налоги.
5. Налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся общественно-политическим потребностям.
6. Налоговая система должна обеспечивать перераспределение создаваемого валового внутреннего продукта и быть эффективным инструментом государственной экономической политики.

Сегодня налоговые органы переживают период, для которого характерны многие проблемы: организационно-технические трудности, нестабильность и несовершенство налогового законодательства, слабая методологическая основа налогового контроля, правовой нигилизм налогоплательщиков, отсутствие четкого порядка взаимодействия с налоговой полицией и контролирующими органами, неспособность арбитражных и народных судов разрешать налоговые дела, сомнительная приемлемость новой налоговой системы как для налогоплательщиков, так и для органов местного управления.

В настоящее время первоочередной является проблема неявного или «детального» злоупотребления налоговыми законами. Это так называется минимизация налогов.

Под этим термином понимаются специфические формы планирования деятельности, найма рабочей силы и размещения финансовых средств налогоплательщика–бизнесмена с целью максимального снижения возникающих при этом налоговых обязательств.

Прежде уклонение от налогов осуществлялось в основном в форме сокрытия полученных доходов, уклонения от регистрации в налоговом ведомстве или фальсификации финансовых отчетов и деклараций, открытия нескольких счетов в банках и т.д. Все эти действия представляли собой явное нарушение налоговых законов, и налоговые органы научились достаточно эффективно с ними бороться.

В настоящее время получило развитие «легальное» уклонение от уплаты налогов.

«Легальное» или «законное» уклонение от налогов – весьма сложное явление, в котором находят свое отражение многие проблемы и противоречия современной украинской экономической системы. Так, по данным контрольной работы налоговых органов, до 25% всех налоговых поступлений теряется из-за применения предприятиями современных методов уклонения от уплаты налогов [1]:

1. Предприятия легально могут уменьшать размер подлежащей налогообложению суммы за счёт увеличения отчислений в необлагаемые фонды (амортизационный, пенсионный).
2. Используются различные налоговые льготы (понижение налоговых ставок, вычет из налоговой базы, отсрочка взимания налога или уменьшение суммы налога на определённую величину).
3. Предприятия с небольшим оборотом могут облагаться более низким налогом.
4. Налог на прибыль корпораций может выплачиваться не только отдельной фирмой, но и её головной компанией (если фирма входит в группу компаний), что на практике позволяет снизить налоговую базу компаний, входящих в группу.
5. Консультирование мелких предпринимателей и руководителей достаточно крупных компаний по вопросам «легального» уклонения от налогов превратилось в последние годы в процветающую самостоятельную отрасль бизнеса, охватывающую сотни мелких юридических фирм и тысячи частнопрактикующих экспертов из числа экономистов или юристов.

Основная задача налогового контроля состоит в том, чтобы правильно классифицировать объекты и субъекты контроля на всех этапах процесса контроля и, основываясь на принятых критериях, принять решение о качестве

налогового контроля. Эта задача подразделяется на решение задач анализа и синтеза.

Решение задачи анализа заключается в определении вероятностных моделей и показателей качества для выбранного перечня объектов и субъектов контроля и является исходным для решения задач синтеза.

Целью синтеза в налоговом контроле является изыскание путей воздействия на источники нарушения с целью уменьшения или полного исключения.

«Система налогового контроля» представляет собой совокупность средств контроля исполнителей и определенных объектов и субъектов контроля, взаимодействующих по правилам, установленным соответствующей нормативно-правовой базой.

Объект налогового контроля – это подвергаемые контролю различные виды дохода и имущества налогоплательщика, которые по закону служат основой для обложения. Объект налога связан с источником налога. Источник налога – это доход, из которого уплачивается налог. По некоторым видам налогов объект и источник налога совпадают (налог на прибыль предприятий, налог на зарплату).

Субъект налогового контроля – это юридическое или физическое лицо, которое должно встать на налоговый учет и по законодательству обязано уплачивать налог (налогоплательщик).

Центральное место в проблеме эффективности налогового контроля занимает повышение качества налогового контроля. Высокое качество – это рост финансовых поступлений от налогов, уменьшение налоговых нарушений, сбережение труда и материальных ресурсов налоговых органов и, в конечном счете, более эффективная налоговая политика государства.

Система качества налогового контроля СКНК – это комплекс организационно-информационных и других мероприятий, методов, средств контроля и исполнителей, взаимодействующих с объектами и субъектами контроля по установленным правилам, направленным на достижение собираемости налогов по определенному критерию, строящийся на принципах системности, оптимальности, автоматизации, перспективности, динамичности.

Основной задачей системы контроля качества является проверка соответствия качества на всех этапах налогового контроля. Процесс налогового контроля обладает определенными свойствами. И поэтому можно говорить об определенном качестве процесса контроля. Качество процесса контроля описывается рядом показателей, основными из которых являются: достоверность, полнота, объём, продолжительность, периодичность, трудоёмкость, стоимость, крепость.

Уровень процесса контроля качества можно оценить следующими показателями: уровнем качества работы исполнителей, степенью компьютеризации и автоматизации процессов контроля, уровнем применения прогрессивных методов контроля по выявлению налоговых нарушений. В свою очередь, сам показатель качества представляет собой количественную характеристику свойств, входящих в состав качества, то есть тех свойств, которые обуславливают полный учёт субъектов и их объектов налогообложения, своевременное полное налогообложение по установленным нормам.

Одна из важнейших задач контроля заключается в обеспечении выбора необходимого и достаточного перечня показателей качества. Показатели качества налогового контроля характеризуют свойства, полноту учёта объектов налогообложения, своевременное полное налогообложение по установленным ставкам, технологические затраты по контролю. Эти показатели имеют иерархическую структуру, то есть показатели качества системы зависят от показателей качества объекта. Показатели качества группы объектов контроля могут состоять как из показателей, свойственных группе, так и показателей качества отдельных объектов.

Для удобства целесообразно рассматривать контролируемые показатели по группам.

1) Контролируемые показатели отдельных элементов (налоги, ставки, льготы, источники выплаты).

2) Контролируемые показатели группы элементов (прямые и косвенные налоги, физические и юридические лица). Под группой элементов следует понимать контролируемую совокупность элементов или субъектов, т.е. элементов одного наименования, в течение определенного интервала времени, в одних и тех же условиях.

3) Контролируемые показатели системы. Фактические налоговые поступления, доначисленные и перечисленные денежные средства за определенное время.

Показатели качества объектов первой группы, моделью которых является детерминированный многомерный вектор параметров, могут быть представлены в виде численных значений вектора описываемых свойств объекта.

$$X \text{ ном} = (X_1, X_2, X_3, \dots, X_n); \quad (1)$$

где  $X_i$  – номинальное значение характеристик свойств качества контролируемого объекта;

$n$  – количество единичных показателей качества.

Каждый единичный показатель качества может быть функцией от параметров и показателей качества элементов низшего уровня, что можно записать в виде:

$$X_i = f(x) \quad (2)$$

Задание контролируемых параметров можно представить таким образом:

а) заданием верхнего и нижнего предела ставки налога штрафных санкций, суммы поступления по отдельному налогу в бюджет;

б) заданием номинально наибольшего и наименьшего отклонения от заданной налогооблагаемой базы;

в) заданием номинального или относительного допуска величины льготы по отдельным налогам.

Необходимо подчеркнуть, что при контроле отдельных элементов могут быть использованы качественные признаки, задание которых осуществляется либо описательно (симпатическая оценка), либо в баллах.

В качестве вероятностных показателей для отдельных объектов используются:

1. Вероятность того, что объект контроля отвечает установленным требованиям.

2. Среднеквадратичное отклонение показателя качества.

Целесообразно учитывать, что выход параметра на установленное поле допуска для различных объектов

вызывает различные последствия. Для некоторых объектов это не приводит к начисленным потерям денежных средств, для других же объектов последствия от этого значительны.

Показатели качества группы объектов могут быть описаны разными характеристиками функции плотности  $\varphi(x; Q)$ . Основными характеристиками являются характеристики положения и рассеивания. Так как контролируемый показатель  $x$  является случайной величиной, то его нельзя принять за показатель качества.

Показателями качества группы объектов, выраженными через характеристики положения, являются:

1. Математическое ожидание параметра  $X$  в группе;

$$M[x] = \int S X \varphi(x; Q) dx; \quad (3)$$

2. Квантиль распределения  $X_p$ , значение которого определяется из уравнения

$$F[x_p] = p; \quad (4)$$

3. Медиана распределения  $\varphi(x; Q)$  -  $Me$ , которая определяется как значение квантиля при уровне  $p = 0,5$

$$Me = X_p; \quad (5)$$

Показатели качества группы, выраженные через характеристики рассеивания:

1. Дисперсия параметра  $x$  в группе объектов:

$$D[x] = \int S (X - M[X])^2 \varphi(x) dx. \quad (6)$$

2. Среднеквадратичное отклонение параметра  $x$  в совокупности

$$\sigma[x] = \sqrt{VD[x]}; \quad (7)$$

3. Практическое поле рассеивания [разных] параметра  $x$  в контролируемой совокупности объектов

$$w = k\sigma, \text{ где } k \text{ число, назначаемое в зависимости от низа } \varphi(x; Q).$$

Показатели третьей группы - это показатели, характеризующие систему в целом.

Таким образом, для повышения эффективности налогового контроля прежде всего надо использовать предложенные критерии - выстроенные на параметрах, содержащихся в расчетах налогов, представляемых налогоплательщиком в налоговые органы и статистической отчетности.

В отдельных случаях могут использоваться данные бухгалтерского учёта. Для целей налогообложения следует вести специальный налоговый учёт, предназначенный для собственников и акционеров. В этом случае особую помощь могут оказать так называемые опросные листы [2]. Существуют два типа опросных листов. Универсальный (стандартный) опросный лист содержит в себе позиции общего характера и годится для большинства типов производств. Это и преимущество, и недостаток такой формы опроса. Преимущество заключается в том, что предлагается универсальная форма, которая охватывает все стороны деятельности предприятия. Однако никакой универсальный опросник не в состоянии предусмотреть все возможные виды ухищрений со стороны юридических и физических лиц.

Специализированные опросные листы разрабатываются обычно для конкретных видов деятельности с учётом их особенностей и детализации отдельных положений.

Каждый раздел опросного листа должен включать подробный перечень вопросов, позволяющий составить полное представление о количественных показателях объекта. К преимуществам такого способа сбора сведений относится то, что при грамотном составлении вопросов на них может ответить любое юридическое или физическое лицо, даже не имеющее специальной подготовки. Существенным недостатком опросных листов является то, что они не стимулируют респондентов выявить некоторые уклонения с их стороны.

При оценке деятельности налоговых органов очень часто применяются понятия «доначислено», «перечисления» в бюджеты различных уровней.

Практика показала, что имеет смысл подразделять доначисления на реальные и условные. Предлагается к реальным доначислениям относить те из них, по существу которых:

- имеется официально утвержденный документ [акт], в котором подтверждено налоговое правонарушение и определены финансовые санкции в соответствии с действующим законодательством;
- налогоплательщик официально не обжалует решение налоговых органов;
- налогоплательщик имеет финансовые средства рассчитаться с бюджетом.

Невыполнение хотя бы одного из вышеуказанных условий дает основания считать доначисления условными.

В сложившейся практике при оценке качества контрольной работы используются показатели общих сумм доначислений и перечислений в бюджеты различных уровней. Это общеизвестно, но они не в полной мере раскрывают возможности налогового контроля.

В связи с этим возникает необходимость предложить некоторые другие показатели.

Качество налогового контроля можно представить коэффициентом доначислений, который отражает "Отношение общей суммы денежных средств, доначисленных по результатам налогового контроля, к общему итогу налоговых поступлений в определенный интервал времени" и показывает степень усиления доначисленных сумм, за счет которых будет пополняться бюджет.

Оставляя за рамками анализа выявленные недостатки, препятствующие перечислению в бюджет доначисленных сумм, следует подчеркнуть недостаточность использования одного показателя для оценки негативных явлений, препятствующих формированию доходной части бюджета. Поэтому возникает необходимость введения других показателей.

Коэффициент перечисления, равный отношению общей суммы перечисленных средств по результатам контрольной работы к общей сумме запланированных налоговых поступлений, показывает, какую долю от запланированных поступлений в бюджет составляют перечисления по результатам налогового контроля, в какой мере может быть пополнен государственный бюджет.

Коэффициент эффективности экономической деятельности, равный отношению общей суммы перечисленных в бюджет средств к общей сумме доначисления по результатам налогового контроля, показывает степень

качества проведенных мероприятий налогового контроля, а также степень воздействия отрицательных факторов.

Коэффициент экономической эффективности объектов налогового контроля, равный отношению общей суммы перечисленных в бюджет средств по результатам налогового контроля по отдельному налогу к общей сумме доначисленных в бюджет средств по результатам налогового контроля по отдельному налогу, показывает качество проведенных мероприятий налогового контроля по отдельному объекту налогового контроля.

В общем случае задача синтеза в налоговом контроле обеспечивает обоснование и выбор по определенным критериям, оптимизацию планов выборочного контроля.

Однако коэффициенты доначислений перечисления экономической эффективности объектов налогового контроля не позволяют полностью решить проблему исполняемости бюджета.

Существенная часть доначислений к концу анализируемого периода оказывается не перечисленной в бюджет (недоимки). Возникает необходимость учитывать складывающуюся ситуацию при оценке эффективности налогового контроля. Для этого необходимо провести анализ показателя, который условно можно назвать коэффициентом нереализованных возможностей.

Коэффициент нереализованных возможностей, равный отношению суммы части средств, не поступившей в бюджет по отдельному налогу, к сумме части средств, запланированной, но не поступившей по всем налоговым платежам, кроме того, уровень косвенно может свидетельствовать о эффективности контрольной работы налоговых органов.

Коэффициент нереализованных возможностей подразделений налоговых органов позволяет рассматривать достигнутые результаты, а также какой ценой они получены, какие резервы имеются.

Коэффициент эффективности деятельности налоговых подразделений показывает отношение достигнутых результатов деятельности налоговых органов к концу определенного периода к совокупным затратам на их достижение.

Для анализа деятельности налоговой службы можно использовать коэффициент риска неуплаты налогов, который определяется как отношение максимальной суммы уплаченных налогов  $Q$  к сумме запланированных поступлений  $P$  [3]. Этот коэффициент определяется по нижеприведенной формуле:

$$K_p = \frac{Q}{P}$$

В том случае, когда:

$0.0 < k < 0.10$  - риск неуплаты налогов минимальный;

$0.101 < k < 0.20$  - риск неуплаты налогов средний;

$0.201 < k < 0.40$  - риск неуплаты налогов высокий.

Используя вышеуказанные показатели, можно оценить эффективность деятельности налоговых органов.

Выводы.

1. Для анализа процесса налогообложения целесообразно использовать опросные листы (универсальные, специализированные).

2. Для проведения налогового контроля предлагается рассматривать контролируемые показатели по группам объектов:

- контролируемые показатели отдельных элементов (налоги, ставки, льготы, источники выплаты);
- контролируемые показатели группы элементов (прямые, косвенные налоги, физические, юридические лица);
- контролируемые показатели системы.

3. В связи с тем, что при оценке качества налогового поля применяются показатели общих сумм доначислений и перечислений в бюджеты различных уровней, которые не в полной мере раскрывают возможности налогового контроля, целесообразно использовать следующие показатели:

- коэффициент доначисления;
- коэффициент перечисления;
- коэффициент эффективности экономической деятельности;
- коэффициент экономической эффективности налогового контроля;
- коэффициент нереализованных возможностей;
- коэффициент эффективности деятельности налоговых подразделений;
- коэффициент риска неуплаты налогов.

### Литература

1. Экономика. Под ред. Булатова А.С. - М.: БЕК, 1997.
2. Хохлов Н.В. Управление риском. - И.: ЮНИТИ, 1999.
3. Пашенцев А.И. Экономические аспекты устойчивого развития. // Научные труды ИЭУ. – Симферополь, 1999.