

# ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Т. А. Ефремова

## РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД В КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ: ДЕЙСТВУЮЩАЯ ПРАКТИКА И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

**Аннотация.** Современная финансово-экономическая ситуация в стране свидетельствует о том, что перспективы дальнейшего сокращения налоговых поступлений и как следствие доходной части бюджета, становятся все более реальными. Поэтому в этих условиях налоговым рискам, причинам их возникновения и способам минимизации должно уделяться больше внимания. В статье налоговые риски исследуются с позиции государства, то есть как вероятность финансовых потерь вследствие недопоступления налоговых доходов в бюджеты соответствующих уровней бюджетной системы. Показывается необходимость отслеживания рисков при планировании налоговых поступлений и управления ими с целью минимизации их влияния. Проанализирована контрольная работа налоговых органов Республики Мордовия в части эффективности проведения выездных налоговых проверок, исследованы наиболее типичные варианты и схемы уклонения от уплаты налогов, приводящие к усилению налоговых рисков, предложена методика управления налоговыми рисками в налоговых органах. Разработана методика выявления, идентификации и минимизации негативного воздействия риска на уровень налоговых поступлений в бюджетную систему страны состоящая из четырех последовательных этапов: 1) идентификация налоговых рисков; 2) оценка налоговых рисков; 3) принятие управленческого решения; 4) контроль реализации принятого управленческого решения.

**Ключевые слова:** риск, налог, налоговые проверки, налоговое нарушение, доначисление, идентификация, оценка риска, факторы риска, минимизация риска, управление риском.

**Abstract.** Modern financial and economic situation in the country indicates that the prospects for further reductions in tax revenues and, consequently, budget revenues are becoming more real. Under these circumstances tax risks, risk factors and risk minimization should be the priorities. The author of the article examines tax risks from the perspective of the state, i.e. as potential financial losses due to the shortfall in tax revenues into the budgets of the respective levels of the budget system. The author of the article emphasizes the need to monitor tax risks when planning tax revenues and to manage these tax risks in order to minimize their impact. The researcher has also analyzed control activities conducted by the tax authorities of the Republic of Mordovia, in particular, efficiency of field tax audits, and investigated the most common options and schemes of tax evasion that increase tax risks. The author offers her own method for detecting, identifying and minimizing the negative impact of risks on the level of tax revenues into the budgetary system of the country. The author's method consists of the following four successive stages: 1) identification of tax risks; 2) assessment of tax risks; 3) making management decisions; 4) monitoring the implementation of management decisions.

**Keywords:** risk, tax, tax inspection, tax abuse, additional charge, identification, risk assessment, risk factors, risk minimization, risk management.

Налоговые поступления являются основным средством формирования доходов бюджетов различных уровней, обеспечивая тем самым экономическую безопасность государства, и, одновременно, выступают источником возникновения угроз и рисков, как для государства, так и для хозяйствующих субъектов. Результатом этого может стать подрыв доходной базы бюджета как института финансового обеспечения функций государства, включая обеспечение его безопасности и обороны, защиты прав граждан, борьбы с преступлениями, развития экономики в целом [5, с. 12].

Высокая опасность снижения поступления налогов в бюджетную систему обуславливает необходимость постоянного мониторинга налоговых рисков. Для этого разрабатывается система критериев и индикаторов, которые оценивают состояние хозяйствующего субъекта с точки зрения исполнения налоговых обязательств и налоговых последствий при осуществлении всей совокупности финансово-хозяйственной деятельности. Примером такой системы явилось принятие в 2007 г. Концепции планирования выездных налоговых проверок основанной на отборе налогоплательщиков для проведения выездного контроля по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным.

Основными целями Концепции являются:

- создание единой системы планирования выездных проверок;
- повышение налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков;

- сокращение количества налогоплательщиков, функционирующих в «теневом» секторе экономики и др.

При этом налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и сам выявлять и исправлять допущенные ошибки при исчислении налогов. У налогоплательщиков соблюдающих индикативные показатели вероятность проведения выездных проверок минимальна.

В случае же наличия многочисленных противоречий в налоговой отчетности и нарушений индикаторов, принятых для целей налогового контроля, налогоплательщик автоматически включается в план выездной проверки, результатом которой, как правило, является выявление налоговых правонарушений и доначисление платежей.

Качественно-количественный анализ вероятности возникновения риска налоговых нарушений в деятельности конкретных налогоплательщиков и его балльная оценка проводится в настоящее время налоговыми органами Республики Мордовия с помощью специализированных программных продуктов и экономико-статистических методов, реализуемых в системе электронной обработки данных на основе информационного досье налогоплательщика. Такой выборочный принцип, безусловно, способствует росту эффективности контрольных мероприятий за счет реализации обоснованного отбора потенциальных нарушителей законодательства (таблица 1).

Таблица 1

## Динамика показателей результативности выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами Республики Мордовия

Показатель	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Проведено, ед.	916	581	487	450	422	406	369	299	253	243
Выявлено нарушений, ед.	862	549	484	449	418	403	368	298	251	241
Доля результативных проверок, %	94,10	94,49	99,38	99,78	99,05	99,26	99,73	99,67	99,21	99,8

## Организация и методика проведения налоговых проверок



Рис. 1. Доля проверок, отобранных на основании критериев риска совершения налогового правонарушения, в общем объеме выездных проверок проведенных налоговыми органами Республики Мордовия

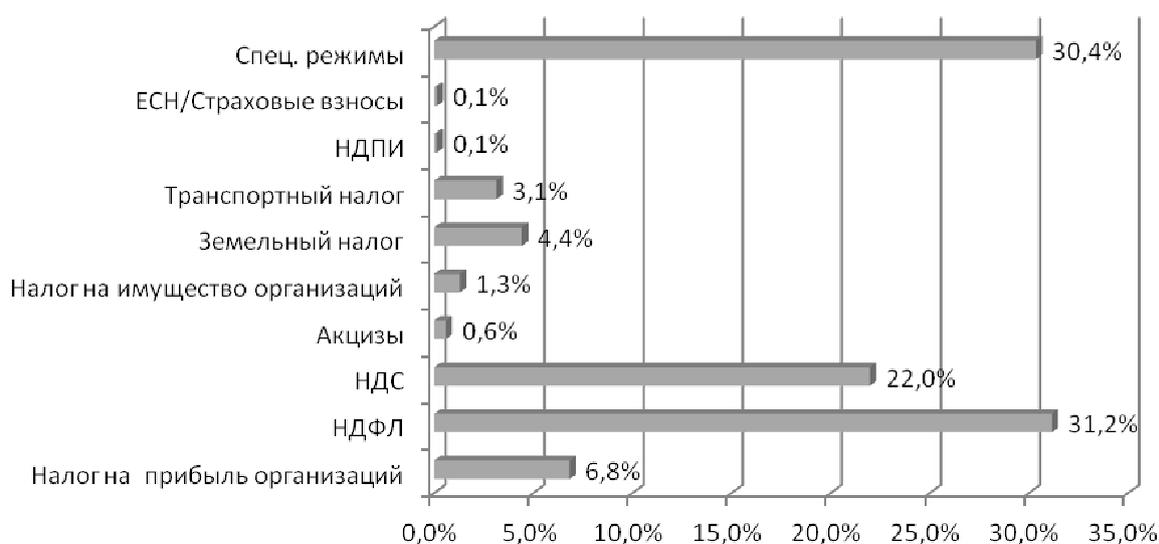


Рис. 2. Структура выявленных налоговыми органами Республики Мордовия налоговых правонарушений в зависимости от направленности преступных посягательств в 2015 г.

Количество выездных проверок в Республике Мордовия за исследуемый период сократилось с 916 ед. в 2006 г. до 241 ед. – в 2015 году, то есть более чем в три раза. Однако их результативность возросла с 94% в 2006 г. до практически 100% в 2015 г.

Налоговые органы республики постоянно совершенствуют методы проведения выездных проверок, тщательнее отбирают налогоплательщиков, подвергаемых проверкам. Так доля выездных проверок, отобранных на основании критериев риска совершения налогового право-

нарушения, возросла с 47% в 2007 г. до 74,70% в 2015 г. (рисунок 1).

Проведенный анализ показывает, что наибольшее количество нарушений налогового законодательства в Республике Мордовия происходит по таким налогам как: НДФЛ, НДС, ЕНВД, налог на прибыль организаций. Структура выявленных налоговыми органами республики налоговых правонарушений в зависимости от направленности преступных посягательств представлена на рисунке 2.

При этом основные случаи уклонения от налогообложения, направлены на:

- сокрытие заработной платы налоговыми агентами-организациями и индивидуальными предпринимателями за счет неполного отражения в регистрах бухгалтерского учета и отчетности сумм выплаченной заработной платы;
- незаконное занижение, либо возмещение НДС и акцизов на внутреннем рынке, путем предъявления налоговых вычетов по сче-

- занижение налоговой базы вследствие не включения в налогооблагаемую базу доходов от реализации, а также посредством использования «схем» реализации товара через договоры комиссии;
- не исполнение обязанностей налогового агента по уплате НДС.

Уклонение от уплаты налогов наносит значительный урон бюджетной системе, что подтверждается значительными суммами доначислений, осуществляемых налоговыми органами Республики Мордовия по результатам контрольных мероприятий (таблица 2). Так за исследуемый период налогоплательщиками Республики Мордовия было удержано более 6 млрд руб., что представляет для региона значительную сумму. Наибольшее количество доначисленных средств приходится на 2009 г. (1163068 тыс. руб.), что в 1,5 раза превышает показатель 2014 года.

Начиная с 2009 г. величина доначислений ежегодно сокращается, хотя темпы понижения доначисленных сумм постепенно ослабевают:

Таблица 2

**Динамика и структура дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами Республики Мордовия**

Показатель	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Доначислено, тыс. руб. в т.ч.	801529	429875	467643	1163068	904056	806571	837818	780343	694536	653281
налоги	407824	274880	356483	991104	673381	616772	656181	611195	522985	503697
пени	127158	73403	59667	105430	149070	127876	98768	101299	94457	89523
штрафы	266547	81592	51493	66534	81605	61923	82869	67849	77094	60061
Доначислено на одну проверку, тыс. руб.	875,0	739,9	960,3	2584,6	2142,3	1986,6	2270,5	2609,8	2745,2	2710,7

там-фактурам и первичным документам, подписанным неустановленными лицами, либо составленным с иными нарушениями;

если в 2010 г. снижение сумм доначисленных платежей составило 22% к уровню предыдущего года, в 2014 г. –11%, то в 2015 г. – только 6%.

Вместе с тем, величина доначисленных средств, приходящаяся на одну результативную проверку, увеличивается. Так в 2014 г. сумма доначислений, приходящихся на одну выездную проверку, составила 2745,2 тыс. руб., что на 1870,2 тыс. руб. или 68,0% больше чем в начале исследуемого периода. В 2015 г. произошло незначительное ее снижение (на 1%), что в целом не отразилось на складывающейся тенденции. Рост суммы доначислений по итогам одной результативной проверки во многом объясняется сокращением, как самого количества проверок, так и улучшением отбора налогоплательщиков для их проведения. Но приведенные суммы доначисленных средств отнюдь не означают, что выявляются все факты совершения налоговых правонарушений и преступлений и возвращаются в государственный бюджет все денежные средства, выведенные из-под налогообложения. Значительная часть последних все-таки продолжает оставаться «в тени» [4].

В связи с этим, особую значимость приобретают меры, направленные на профилактику, предупреждение и пресечение нарушений налогового законодательства.

Задача повышения качества и результативности налогового контроля требует реализации комплексного подхода, направленного на управление налоговыми рисками на всех стадиях проведения налоговых проверок (от планирования до оценки последствий). Тогда процесс выявления, идентификации и минимизации негативного воздействия риска на уровень налоговых поступлений в бюджетную систему страны можно представить как совокупность взаимосвязанных этапов (рисунок 3).

### Этап 1. Идентификация налоговых рисков.

Процесс управления налоговыми рисками, должен быть направлен на снижение вероятности возникновения рисков и минимизацию их величины, то есть поддержание риска на уровне, приемлемом для формирования налоговых поступлений в бюджетную систему страны.

Для этого необходимо обеспечить своевременное выявление рисков, правильную постановку цели и задач управления ими, включая: определение факторов возникновения риска налоговых правонарушений; идентификацию

налоговых рисков; распределение риска в зависимости от степени опасности нарушения, влекущего потери бюджетной системы.

### Этап 2. Оценка налоговых рисков.

Учитывая сложность проблемы определения уровня риска, который можно считать допустимым, для практического применения представляется целесообразным предложить использование двух групп методов:

1) эвристических (метод аналогии, Due Diligence (должное внимание), «дерева решений», «Монте-Карло» и др.), предполагающих неформализованные процедуры решения аналитических задач, базирующихся на индивидуальных и групповых экспертных оценках;

2) экономико-математических, основанных на построении экономических моделей и статистическом анализе. Такое моделирование позволяет провести качественный и количественный анализ экономических явлений, дать количественную оценку значения риска и рыночной неопределенности и выбрать наиболее эффективное (оптимальное) решение. К таким методам относятся: теории математических игр, теории вероятностей, математической статистики, теории статистических решений, математического программирования.

### Этап 3. Принятие управленческого решения.

Оценка степени риска и вероятности его наступления служат основанием для принятия управленческого решения по его регулированию и определению мер по минимизации рисков события, в том числе – предотвращение и выявление возможных налоговых правонарушений, возмещение ущерба, причиненного бюджетной системе противоправными либо ошибочными действиями (бездействием) налогоплательщика либо иных обязанных лиц. Формирование такого решения зависит от ранжирования по степени значимости факторов риска. Так, при минимальном риске достаточно будет провести выборочный контроль отдельных операций и сделок налогоплательщика, а значение риска близкое к критическому, потребует задействовать механизмы межведомственной координации и сотрудничества с правоохранительными

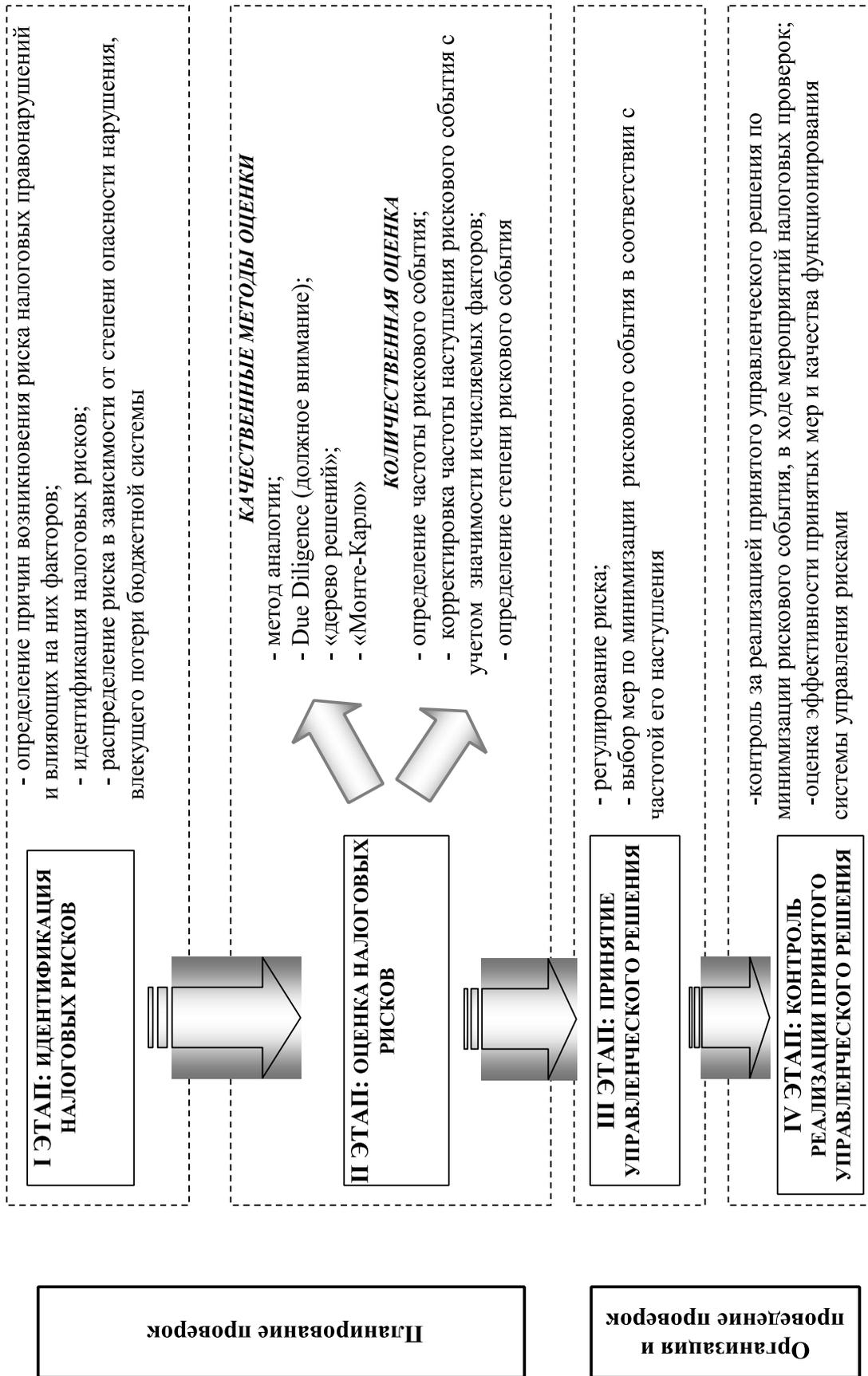


Рис. 3. Предлагаемая методика управления налоговыми рисками в налоговых органах

органами в процессе осуществления налогового контроля.

Этап 4. *Контроль реализации принятого управленческого решения.*

Правильность принятого управленческого решения по минимизации рисков события в ходе налоговых проверок характеризует величиной доначисленных и взысканных сумм налоговых платежей.

Применение предлагаемой методики управления налоговыми рисками, состоящей из четырех последовательных взаимосвязанных этапов, будет способствовать своевременному

выявлению сокрытой налоговой базы и достоверной информации при расчете налогов, сократит количество безрезультативных проверок и обжалований решений налоговых органов по результатам контроля. Такой подход позволит налоговым органам концентрировать усилия при контрольных мероприятиях на налогоплательщиках, относящихся к категории повышенного риска совершения налоговых правонарушений, вероятность обнаружения нарушений у которых наиболее высокая, что в целом призвано способствовать минимизации издержек на проведение налоговых проверок и увеличению налоговых поступлений в бюджетную систему.

## Библиография

1. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок: Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. №ММ-3-06/333@ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Айтхожина Г. С. Оценка налоговых рисков для целей планирования налогового контроля // Проблемы современной экономики (Новосибирск). – 2011. – №3-2. – С. 178-182.
3. Ефремова Т. А. Совершенствование организации планирования и проведения налоговых проверок как необходимое условие повышения их качества и результативности // Налоги и финансовое право. – 2014. – №11. – С. 95-102.
4. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение. // Налоговые правонарушения и преступления. – 2011. – №4. [Электронный ресурс]. URL: [http://nalogprest.ucoz.ru/NPParhiv/NPP\\_4-2011-seit-.pdf](http://nalogprest.ucoz.ru/NPParhiv/NPP_4-2011-seit-.pdf) (дата обращения 29.01.2015)
5. Пименов Н. А. Фискальные риски в системе налоговой безопасности предприятий и государства // Налоги. – 2010. – №4. – С. 10-13.
6. Филиппова Н. А., Ефремова Т. А. Повышение результативности налогового контроля: теория и практика. монография. – Саранск: Рузаевский печатник, 2010. – 160 с.

## References (transliterated)

1. Kontseptsiya sistemy planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok: Prikaz FNS Rossii ot 30.05.2007 g. №ММ-Z-06/333@ [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».
2. Aitkhozhina G. S. Otsenka nalogovykh riskov dlya tselei planirovaniya nalogovogo kontrolya // Problemy sovremennoi ekonomiki (Novosibirsk). – 2011. – №3-2. – S. 178-182.
3. Efremova T. A. Sovershenstvovanie organizatsii planirovaniya i provedeniya nalogovykh proverok kak neobkhodimoe uslovie povysheniya ikh kachestva i rezul'tativnosti // Nalogi i finansovoe pravo. – 2014. – №11. –S. 95-102.
4. Nalogovye pravonarusheniya i otvetstvennost' za ikh sovershenie. // Nalogovye pravonarusheniya i prestupleniya. – 2011. – №4. [Elektronnyi resurs]. URL: [http://nalogprest.ucoz.ru/NPParhiv/NPP\\_4-2011-seit-.pdf](http://nalogprest.ucoz.ru/NPParhiv/NPP_4-2011-seit-.pdf) (data obrashcheniya 29.01.2015)
5. Pimenov N. A. Fiskal'nye riski v sisteme nalogovoi bezopasnosti predpriyatii i gosudarstva // Nalogi. – 2010. – №4. – S. 10-13.
6. Filippova N. A., Efremova T. A. Povyshenie rezul'tativnosti nalogovogo kontrolya: teoriya i praktika. monografiya. – Saransk: Ruzaevskii pechatnik, 2010. – 160 s.