

Гришанков М.В.
МЕТОДЫ ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Система налогового контроля охватывает решение комплекса проблем, связанных со сбором налогов и контролем за соблюдением налогового законодательства. Кроме налоговых платежей, поступающих в бюджеты разных уровней, их пополняют денежные средства, взысканные налоговыми органами с нарушителей налогового законодательства.

Изменения параметров объектов контроля обуславливаются изменением видов дохода и имущества у субъектов контроля. В общем случае нарушения могут происходить от влияния множества факторов самой различной природы.

Все факторы по характеру их воздействия на контролируемые параметры и показатели качества объектов субъекта контроля можно условно разделить на детерминированные и случайные. Условность деления факторов заключается в том, что в конкретных условиях трудно однозначно разделить факторы, кроме того, случайные факторы могут переходить в детерминированные и наоборот. Возникающие при налогообложении нарушения объектов контроля обусловлены влиянием одновременно и детерминированных, и случайных факторов. Поэтому эти нарушения не всегда преднамеренны и носят случайный характер.

Однако степень влияния на нарушения детерминированных и случайных факторов различна. В некоторых условиях можно пренебречь влиянием случайных факторов и рассматривать только детерминированные.

Вся плановая контрольная работа налоговых органов направлена на исключение различного рода детерминированных нарушений. Это прежде всего контроль за полнотой и своевременностью уплаты начисленных налогов и других обязательных платежей, который осуществляется как в ходе проверок налоговыми органами непосредственно на предприятиях (документальная проверка), так и на основе поступающих в налоговые органы бухгалтерской отчетности и банковских документов (копий платежных поручений, подтверждающих уплату налогов, выписок банков и т.п.). Существующая методика, основанная на данных методах, обеспечивает контроль небольшого числа объектов налогообложения у хозяйствующих субъектов, так как в силу объективных причин штатная численность налоговых органов в сотни раз меньше, чем налогоплательщиков (юридических и физических лиц).

Условиями для создания эффективного налогового контроля могут являться: создание информационной системы налоговых органов; разработка и внедрение в практику новых эффективных информационных технологий; создание современной коммуникационной сети, обеспечивающей информационный обмен как внутри налоговых подразделений, так и с информационными системами государственных и коммерческих организаций, а также разработка новых методов налогового контроля.

В области автоматизации данного направления целесообразно применять классические статистические пакеты прикладных программ (ППП), позволяющие осуществить статистический анализ с использованием его методов¹.

Для субъекта и объекта контроля могут быть использованы определенные вероятностные модели, являющиеся целесообразными, так как они описывают отклонения любых контролируемых параметров качества объектов у субъектов контроля независимо от физической природы механизмов проявления нарушений. При налогообложении вероятностные модели описывают источники нарушений (уклонение от налогового учета, сокрытие объекта налогообложения) отдельных субъектов контроля.

Одной из практических задач налогового контроля является выявление событий, связанных с нарушениями налогового законодательства и направленных на обеспечение наиболее полного и своевременного налогового поступления в бюджет, что достигается:

1. выявлением наличия и правильности ведения бухгалтерского учета;
2. выявлением налогоплательщиков, которые не представляют отчет или представляют его в налоговые органы несвоевременно;
3. вскрытием его ведения с грубым нарушением установленного порядка;
4. выявлением сокрытого или заниженного дохода (прибыли), либо суммы налога за сокрытый или неучтенный объект налогообложения.

В настоящее время в налоговом контроле используется расчетный метод, основанный на счетной (документальной проверке) на основе первичных финансовых, банковских и бухгалтерских документов, иными словами, документальной проверке подлежат расчетные и финансовые документы, сметы, декларации, учетные регистры о поступающих платежах и суммах полученной прибыли и доходов.

Проверки непосредственно на предприятиях, как правило, высокоэффективны, способствуют повышению уровня организации бухгалтерского учета и платежной дисциплины плательщиков. Вместе с тем, такой контроль не может быть всеобъемлющим, поскольку сравнительно небольшой аппарат работников налоговых органов не в состоянии одновременно проверить значительное число предприятий, состоящих на учете в качестве налогоплательщиков.

Для повышения качества налогового контроля предлагается использовать статистическую и налоговую отчетность.

Статистическая отчетность не применяется при налогообложении, но может использоваться как источник выявления искажений бухгалтерской отчетности. В этих случаях проводится сравнительный анализ результатов деятельности и доходов предприятий по данным *статистической отчетности* и соответствующим по экономическому содержанию данным *бухгалтерской отчетности*.

Наиболее распространенными формами *статистической отчетности* являются форма № 5-ф «Отчет о

финансовых результатах”, форма № 10-ф “Отчет по отдельным показателям финансовой деятельности предприятий (организаций)”, форма № 5-з “Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (организации)”.

Некоторые показатели *статистической отчетности* аналогичны показателям *бухгалтерской отчетности*, другие представляют собой сумму нескольких показателей. Благодаря этому можно легко провести сравнительный анализ статистической и бухгалтерской отчетности предприятия.

Из показателей статистической отчетности отбирают те, которые можно использовать для определения объема производства предприятий в стоимостном выражении (*количество выпущенной продукции, численность работающих и производительность труда и др.*).

При больших расхождениях рассчитанного по статистическим показателям объема производства с данными бухгалтерской отчетности конкретного предприятия о выручке от реализации необходимо провести документальную проверку соблюдения налогового законодательства и отчетности по этому показателю.

Существующая технология значительно выигрывает, если в процессе автоматизации будет спроектировано и возложено на автоматизированную систему проведение сравнительного анализа статистической и бухгалтерской, и налоговой отчетности.

Сравнительный анализ статистической и бухгалтерской отчетности предприятия производится без выхода на предприятие, исходные данные можно получить в территориальном органе статистики и соответствующей налоговой инспекции. В этом заключается его преимущество.

Налоговая статистическая отчетность включает девять форм отчетности, характеризующих поступления налогов в бюджетную систему страны². Однако ее анализ показал, что сущность налогового контроля можно свести к двум основным этапам:

1. Получение первичной информации (о фактическом состоянии объектов и субъектов контроля, значений их показателей).

2. Получение вторичной информации о рассогласовании на определенном этапе экономической реформы фактических и требуемых состояний субъектов и объектов контроля.

Использование параметров налоговой отчетности вместе с бухгалтерской и статистической расширяет возможности выборки необходимых показателей для проведения исследований по ним.

Показатели, содержащиеся в девяти формах налоговой статистики, позволяют обеспечивать достаточно полный сравнительный анализ хода поступлений налогов и платежей в бюджетную систему страны; предоставляют возможность характеризовать виды налоговых платежей, а по основным налогам и их структуру, а также объемы сборов по важнейшим налогам в отраслевом разрезе, размерам базы налогообложения и суммы предоставляемых льгот по основным налогам.

Вместе с тем, они не могут в полной мере обеспечить необходимой информацией о составе и структуре плательщиков, их налогооблагаемой базе по отдельным налогам и о налоговом бремени (по уровням доходов, размерам предоставляемых льгот, формам собственности, отраслевой принадлежности и др.); а также другой важной информации, необходимой для органов управления и финансовых органов при анализе исполнения бюджета и его формировании на последующие периоды, в том числе информации о реальном размере сокрытия (занижения) дохода (прибыли) и других объектов налогообложения.

Учитывая потребность в расширении данных для решения названных вопросов при формировании статистической информационной базы, предлагается:

1. Дополнительно ввести новые формы налоговой отчетности:

а) статотчет (годовой) о размерах налогооблагаемой базы по основным видам налогов (налога на прибыль, НДС, подоходного налога с физических лиц), налогоплательщиков различных форм собственности и организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов;

б) статотчет (полугодовой) о поступлении налогов и других обязательных платежей в бюджеты Украинского государства по налогоплательщикам различных форм хозяйствующих субъектов;

в) статотчет (полугодовой) об объемах недоимки по платежам в бюджеты Украинского государства по налогоплательщикам различных форм собственности и организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов.

2. Обеспечить проведение статистических группировок:

а) плательщиков основных видов налогов и платежей по размерам базы обложения;

б) плательщиков основных видов налогов и платежей по размерам установленных ставок;

в) плательщиков основных видов налогов и платежей по размерам предоставленных льгот.

Значительного расширения получения информации можно достичь при проведении выборочных обследований. Однако при выборочном наблюдении обследуется часть специально отобранной совокупности, по которой можно судить о всей совокупности изучаемых явлений. При этом единицы наблюдения отбираются по определенным правилам, обеспечивающим объективность отбора. Необходимая численность выборки рассчитывается по соответствующим математическим формулам. При правильной организации и проведении выборочное наблюдение дает достаточно точные исходные данные для характеристики изучаемых явлений и возможность распространения их на всю совокупность для принятия соответствующих управленческих решений.

Проведение таких выборок значительно обогащает необходимой информацией проведение налогового контроля.

В качестве базы для выборочного контроля по повышению качества и обеспечению полноты и стабильности

поступления налоговых платежей в бюджет предлагается использовать статистический налоговый контроль (далее СНК).

Он строится на применении **методов математической статистики**, используемых при решении задач контроля качества³.

При СНК заключение о качестве принимается по результатам контроля выборок. При этом под объемом налогового контроля понимается совокупность характеристик (показателей) объектов (субъектов) СНК одного типа налоговой базы, типа субъектов хозяйствования (по формам собственности, по организационно-правовым формам), одного вида деятельности и т.д., произведенное в течение определенного времени в одних и тех же условиях.

Под выборкой понимаются показатели или определенная совокупность показателей, отобранных для контроля из всего объема.

Для организации выборочного контроля необходимо задать систему правил - план контроля. План контроля – это совокупность данных о виде контроля, объеме контролируемых параметров, выборке, конкретных нормативах и решающих правилах.

Решение о правильности налоговых нормативов можно принимать по следующим признакам:

по количественному, т.е. численное значение одного или нескольких параметров качества налогового контроля проверяется, а последующие значения принимаются от значения этих параметров;

по альтернативному, когда решение относительно правильности бухгалтерской отчетности по исчислению и уплате налогов, принимается по результатам только одной выборки характеристик, двух выборок или нескольких выборок.

При проведении СНК каждый объем показателей характеризуется:

- исходным уровнем неточности;
- средним входным уровнем неточности;
- выходным уровнем неточности;
- средним выходным уровнем неточности;
- предельным средним выходным уровнем неточности.

Достоверность представляемых налогоплательщиками данных в налоговых отчетах характеризуется входным уровнем неточности ($Q_{вх}$) и средним входным уровнем неточности ($Q_{Свх}$).

$$Q_{вх} = M / N \quad (1) \quad Q_{Свх} = m / n$$

где M , m – соответственно количество неточных значений характеристик в общем объеме или выборке.

N – объем контролируемых характеристик.

n - объем выборки.

Входной уровень неточности представляет долю неверных данных в общем объеме контролируемых показателей. Средний входной уровень неточности представляет математическое ожидание уровня неточности в нескольких объемах контролируемых характеристик, поступающих на контроль за определенный промежуток времени.

Принятая отчетность по ходу поступления налогов характеризуется выходным уровнем неточности и средним выходным уровнем неточности.

Под выходным уровнем неточности понимается уровень неточных характеристик в общем объеме.

Средний выходной уровень неточности – это математическое ожидание уровня неточности в принятых и возвращенных отчетах при камеральных проверках за определенный промежуток времени.

Предел среднего выходного уровня неточности – это математическое ожидание, соответствующее определенному контролю.

Решающим значением статистического налогового контроля является правильно выбранный вариант контроля, что достигается на основании данных о контролируемых параметрах, с помощью которых устанавливается допустимая доля неправильных показателей. При этом объем выборки должен быть таким, чтобы при любом количестве показателей на входе контроля качество налогового контроля было не ниже заданного уровня.

Необходимый результат можно получить при действии допущения, которое заключается в том, что дальнейшее увеличение выборки не приносит существенного увеличения выходного уровня качества.

Для характеристики планов выборочного контроля предлагается использовать оперативную характеристику, которая представляет собой зависимость вероятности принятия решения от правильности показателей, характеризующих качество. Эта характеристика имеет вид убывающей функции, для нее устанавливается два уровня неточности: приемочный (Q_0) и страховочный (Q_1).

Под приемочным уровнем понимается тах уровень неточности или средний уровень неточности для последующего объема контроля, который рассматривается как удовлетворительный.

Браковочный уровень – это min уровень, который для целей оценки правильности показателей рассматривается как неудовлетворительный.

Таким образом, параметры с уровнем неточности имеют следующий вид:

$$Q_{факт.} < Q_0 \text{ принимаются (3)}$$

Qфакт. > Q1 бракуются (4)

К плану контроля предъявляется требование, суть которого заключается в том, что вероятность принятия некоторого объема с уровнем неточности $Q_{ф} < Q_0$ должна быть не меньше, чем $P(Q_0) = 1 - \alpha$, а вероятность принятия определенного объема $Q_{ф.} > Q_1$ $P(Q_1) = \beta$ не должна превышать β . Величина α - вероятность браковки определенных показателей. Величина β - вероятность приема определенных показателей с уровнем неточности Q_1 .

Величины Q_0 и Q_1 устанавливаются с учетом требований налогового контроля при различных видах контроля и условий проведения налогового контроля. Задание α , β , Q_0 , Q_1 , а также установление закона распределения неточных показателей в бухгалтерском учете являются основанием для выбора соответствующего плана контроля.

Выводы.

1. В связи с тем, что проверки непосредственно на предприятиях не могут быть всеобъемлющими, так как сравнительно небольшой аппарат работников налоговой службы не в состоянии одновременно проверить значительное число предприятий, для повышения качества налогового контроля предлагается использовать статистическую и налоговую отчетность (форма № 5 “Отчет о финансовых результатах”, форма № 10 “Отчет по отдельным показателям финансовой деятельности предприятия”, форма № 5 “Отчет о затратах на производство и реализацию продукции предприятия”).

2. Так как налоговая статистическая отчетность не в полной мере обеспечивает необходимой информацией о составе и структуре плательщиков, предлагается дополнительно ввести новые формы налоговой отчетности:

- а) годовой статотчет о размерах налогооблагаемой базы по основным видам налогов;
- б) полугодовой статотчет о поступлении налогов в бюджеты различных уровней;
- в) полугодовой статотчет об объемах недоимки по платежам в бюджеты;
- г) группировку плательщиков основных видов налогов и платежей по размерам базы обложения;
- д) группировку плательщиков основных видов налогов и платежей по размерам установленных ставок;
- е) группировку основных видов налогов и платежей по размерам предоставленных льгот.

3. В качестве базы для выборочного контроля по повышению качества и обеспечению полноты и стабильности поступления налоговых платежей в бюджет предлагается использовать статистический налоговый контроль (СНК), строящийся на методах математической статистики.

4. При проведении СНК каждый объем показателей предлагается характеризовать следующими показателями:

- а) исходным уровнем неточности;
- б) средним входным уровнем неточности;
- в) выходным уровнем неточности;
- г) средним выходным уровнем неточности;
- д) предельным средним выходным уровнем неточности.

Литература

1. Общая теория статистики. Статистическая методология в изучении коммерческой деятельности. Учебник. Харламов А.И., Бабурин В.Т. и др. Под ред. Спирина А.А. -М.: Финансы и статистика, 1994.
2. Долинко В.В. Общая теория статистики. Учебное пособие. - Симферополь: КЭИ КНЕУ, 1999.
3. Єріна А.М. Теорія статистики. Практикум. - К.: Товариство “Знання”, КОО, 1997.