

DOI 10.22394/1818-4049-2021-96-3-70-77
УДК 336.225

Е. С. Осипова

Оценка эффективности выездного налогового контроля на основе оптимальной системы качественных показателей

Изучение различных методик оценки эффективности налогового контроля показывает, что используются одни и те же количественные показатели, характеризующие результаты налоговых проверок. Однако авторы по-разному группируют их в систему и с некоторой долей вариативности дают им определения и интерпретацию. Одни уделяют внимание разработке обобщающего показателя, а другие предлагают системный подход. Поэтому вопрос создания оптимальной системы показателей остаётся открытым. В данной статье автор предлагает и обосновывает систему показателей, которая позволит оперативно определять эффективность как выездного контроля налоговой инспекции, так и контрольной деятельности в целом.

Ключевые слова: налоговый контроль, выездная налоговая проверка, методика оценки эффективности, система показателей оценки эффективности.

Введение. Налоговый контроль является зоной высокого налогового риска, поэтому здесь важно уделять большое внимание предварительному анализу, выбору налогоплательщиков для проверок и, конечно, непосредственно качеству проведения самой налоговой проверки. Среди налоговых проверок выездная позволяет достичь больших результатов по сравнению с другими формами контроля. Поэтому недопущение налоговых рисков при планировании и реализации выездных налоговых проверок (далее – ВНП), приводящих к низкой эффективности использования ресурсов контролирующего органа, остаётся одной из важнейших проблем налогового администрирования. В связи с этим разработка оптимальной системы показателей для оценки эффективности выездных налоговых проверок остаётся актуальной в контексте повышения качества налоговых отношений в Российской Федерации.

Подходы к оценке эффективности налоговых проверок. В теории и практике наиболее часто используются два

термина: результативность и эффективность. Если под результативностью, как правило, подразумевают удельный вес проверок, в которых выявлены нарушения налогового законодательства (есть мнение, что результативность – это общая сумма доначислений [Готаидзе, 2010. С. 13, 14]. При этом автор также называет этот показатель и эффективностью), то под эффективностью понимают разные достижения: среднюю сумму доначисленных (или взысканных) налогов в расчёте на одну проверку; сумму (удельный вес) взысканных налогов по итогам проверки; долю актов или решений по проверке, которые не оспаривались в любых инстанциях; долю решений, которые были признаны судами правомерными, и другие показатели.

В отдельных случаях в качестве основополагающего критерия предлагается коэффициент эффективности как отношение доначисленных при налоговых проверках налогов к выделенным на осуществление налогового контроля бюджетным средствам. Действительно, он

Елена Степановна Осипова – д-р экон. наук, доцент, профессор кафедры экономики и финансового права, Дальневосточный институт управления – филиал РАНХиГС (680000, Россия, г. Хабаровск, ул. Муравьёва-Амурского, д. 33). E-mail: osipovaes2006@rambler.ru

вполне может считаться основным индикатором эффективности. Но, как отмечает в своём исследовании Ордынская Е. В., традиционный подход неприменим в связи с несопоставимостью результата и расходов налоговых органов [Ордынская, 2010. С. 12].

Груздева В. Г. проводит оценку эффективности налоговых проверок с применением факторного анализа, а для налогового контроля разработала комплексный многоуровневый подход [Груздева, 2010. С. 14, 15]. А. В. Тихонова, Д. В. Дзюба предлагают систему коэффициентов, которые делят на группу общих и группу показателей качества налогового контроля [Тихонова, Дзюба, 2018. С. 617]. В действительности методические подходы к измерению качества налоговых проверок разнообразны [Осипова, 2020].

Оценка эффективности зависит от уровня осуществления налогового процесса: налоговое администрирование в целом, налоговый контроль (камеральные, выездные проверки и иные формы налоговых мероприятий), налоговые проверки. Налоговое администрирование и контроль требуют комплексного, расширенного подхода. При измерении эффективности налоговых проверок логично оперировать результатами непосредственно самих проверок.

Как показывает практика, на всех стадиях проведения и рассмотрения материалов ВМП могут измениться её результаты, поэтому важно оценивать каждый из этапов проверки с точки зрения качества проведённой работы. Таким образом, для объективной оценки эффективности использовать один показатель недостаточно. Выделим основные процедуры, после прохождения которых имеет смысл определить качество подготовительной работы и самой проверки:

1) планирование ВМП (обоснованность включения налогоплательщика в план проверки);

2) проведено проверок (выявляем количество проверок с нарушениями, т. е. результативность; нагрузку на одного инспектора; среднюю сумму доначислений на одну проверку и сотрудника отдела, т. е. качество проведения проверки);

3) рассмотрение материалов провер-

ки в инспекции, УФНС по субъекту РФ (определяем качество досудебной работы);

4) рассмотрение решения по проверке в арбитражном суде (качество проверки и работы налогового органа в суде);

5) поступило/взыскано по результатам проверки (эффективность проверки).

Д. Н. Готаидзе тоже отмечает, что «для успешного исполнения функций налогового контроля при выездных налоговых проверках необходимо кроме соблюдения утверждённых регламентов, правил и алгоритмов соблюдать общую схему перетекания одного процесса в другой...». Он выделяет четыре основных блока: подготовка к ВМП, проведение проверки, оформление результатов, постконтроль [Готаидзе, 2010. С. 14].

Из вышесказанного следует, что требуется некая оптимальная система показателей, в которой должны быть отражены результаты проверки после основных законодательно установленных этапов её рассмотрения.

Основные результаты. Представим в общем виде вышеизложенные положения с ориентировочными целевыми значениями.

Предлагаем использовать две системы показателей, в которых будут индикаторы, соответствующие уровню налогового контроля. Первая система предназначена для оперативной оценки эффективности непосредственно выездных налоговых проверок в инспекции. Вторая носит комплексный характер и может использоваться для измерения качества работы налогового органа разного уровня (налоговые инспекции, УФНС России). В качестве основы будем опираться на более ранние разработки автора настоящей статьи [Осипова, 2020], проведя необходимую модификацию.

Результативными проверками считаются те, в которых выявлены нарушения налогового законодательства. Естественно, что если во всех проверках, включённых в план, были обнаружены нарушения в исчислении налогов, то можно считать, что обоснованность выбора составляет 100%. Также это подтверждает высокое качество предпроверочного анализа. Средняя сумма доначислений является одним из индикаторов успеш-

Таблица 1

**Ориентиры достижения результатов при проведении
выездных налоговых проверок**

№	Процедура/Показатель	Расчёт показателя	Нормативное значение, коэффициент
1	Планирование ВМП	$\frac{\text{Кол-во ВМП с нарушениями}}{\text{Общее кол-во ВМП}}$	1
2	Результативность проверок	$\frac{\text{Кол-во ВМП с нарушениями}}{\text{Общее кол-во ВМП}}$	1
		$\frac{\text{доначислено по ВМП}}{\text{результативные ВМП}}$	оценка в динамике
3	Досудебное и судебное рассмотрение материалов проверки	$\frac{\text{оспоренная сумма}}{\text{доначисленная сумма}}$	min, желательно не более 0,2
4	Эффективность проверок	$\frac{\text{взыскано}}{\text{доначислено}}$	max; в идеале - 1

Источники: составлено автором

ного проведения проверки. В данном случае результат следует оценивать в динамике. При этом рост доначислений надо рассматривать в корреспонденции с количеством ВМП. Количество проверок падает, а средняя сумма растёт – это характеризует проверки как более успешные нежели, когда растёт количество и соответственно сумма доначислений. В то же время успехи налогового контроля надо рассматривать не только с точки зрения деятельности налоговых инспекций (доначислили – качественно провели работу). Ведь выявленные нарушения свидетельствуют о том, что налогоплательщики по-прежнему идут на нарушение налогового законодательства как в силу сознательных махинаций, так и неоднозначности трактовок налогового законодательства. Соответственно, бюджетные, а в широком смысле общественные средства идут на поддержку налогового контроля, а могли бы быть направлены на различные социальные программы.

Ключевым критерием во второй группе «Показатели качества» является неизменность суммы налогов, пеней и штрафов, которые изначально доначислены и зафиксированы в акте налоговой про-

верки. Чем меньше уменьшение доначислений после досудебного и судебного рассмотрения материалов проверки, тем качественнее работа инспектора во время проведения проверки (сбор доказательств, их аргументация, соответствие выводов фактам, проведение дополнительных мероприятий и др.). Суммы уменьшенных платежей по всем видам налогов по решениям вышестоящего налогового органа в Хабаровском крае в 2018, 2019 и 2020 гг. составили соответственно 0 тыс. руб., 9505 тыс. руб. и 12 916 тыс. руб. (3,7%; 1,5% от доначисленных сумм в этом же отчетном периоде). В эти периоды по решениям судебных органов не было уменьшения доначисленных платежей¹.

Для инспекции является важным показателем, когда проверки с нарушениями вообще не оспаривались в любых инстанциях (в открытой отчетности такие данные не представлены). Это также подтверждает качество собранной доказательной базы и взаимодействия инспектора с налогоплательщиком во время проверки. Однако реалии говорят о том, что идеальный показатель недостижим, поскольку налогоплательщики активно пользуются своим правом оспаривания

¹ Отчет 2-НК «О результатах контрольной работы налоговых органов» за 2020 г. (раздел IV). URL: https://www.nalog.gov.ru/rn27/related_activities/statistics_and_analytics/forms/9616819/ (дата обращения 08.07.2021 г.)

Таблица 2

Показатели результативности, качества и эффективности выездных налоговых проверок

№ группы	Название группы показателей	Расчёт показателя	Нормативное значение, коэффициент
1	Показатели результативности (обоснованности выбора налогоплательщиков для проверки)	ВНП результативные / всего ВНП	1
		Σ доначислений / количество результативных ВНП	оценка в динамике; положительная тенденция: рост средней суммы доначислений при снижении количества ВНП
2	Показатели качества	Σ доначисленная - Σ уменьшенная по решениям вышестоящих налоговых органов и судов / общая Σ дополнительных начислений	0,8 - 1
		результативные ВНП, которые не оспаривались в любых инстанциях / количество результативных ВНП	0,7 - 0,9
		результативные ВНП, рассмотренные в суде в пользу налогового органа / количество результативных ВНП	0,9 - 1
3	Показатели эффективности	Σ поступлений по результатам ВНП / количество результативных ВНП	оценка в динамике; положительная тенденция: рост средней суммы поступлений при снижении количества ВНП
		взыскано по результатам ВНП (уплачено добровольно) / Σ доначислений по ВНП - Σ уменьшенная по решениям вышестоящих налоговых и судебных органов	1

акта проверки. Следует стремиться к целевому показателю: от 0,7 до 0,9. В Хабаровском крае в 2019 и 2020 гг. количество проверок, по которым вышестоящий налоговый орган отменил решение нижестоящей инспекции и вынес новое решение, составило 0 единиц, что также характеризует успешность выездного контроля².

Результативные проверки, которые в арбитражных судах были рассмотрены в пользу налоговых органов, желательно

довести до уровня 90% как в среднем по России, так и в субъектах РФ. Сам показатель можно интерпретировать неоднозначно. С одной стороны, если рассмотрение акта дошло до суда, то это можно расценивать как то, что налоговая инспекция не смогла убедить налогоплательщика на досудебном этапе и в определенной мере потратила свои ресурсы неэффективно. С другой стороны, налогоплательщик имеет право не соглашаться с результатами проверок, ориен-

² Там же (раздел III.1).

тируясь на собственное профессиональное понимание отдельных положений налогового законодательства. Поэтому в большинстве случаев налоговые споры – это споры по существу. В данном случае показатель надо оценивать так: если рассмотрение акта дошло до судебного органа, то решение в 90% или 100% должно быть принято в пользу налогового органа. Это и будет одним из критериев качества проведенной выездной проверки.

Показатели эффективности (третья группа) нами рассматриваются через призму поступлений в бюджет по результатам выездной проверки. Здесь два показателя характеризуют продуктивность выездного налогового контроля (хотя их может быть больше). Чем ближе по своему значению сумма, поступившая в бюджет, к доначисленной, тем эффективнее контроль. Определенное влияние оказывает и сумма уменьшения изначально доначисленной суммы по результатам досудебного и судебного рассмотрения споров. Как было сказано ранее, желательно, чтобы она была минимальной. Но даже с учетом уменьшения дополнительно начисленных налогов (пеней, штрафов) в бюджет должна поступить вся сумма, выявленная при проверке. Средняя сумма поступлений по отношению к количеству результативных проверок должна стремиться к росту. Этот показатель также как и в группе «результативность» следует рассматривать в корреляции с количеством ВВП.

Измерение эффективности осуществления деятельности налогового органа требует расширения палитры критериев. Для сохранения единого подхода будем придерживаться той же классификации направлений оценки, что использовалась при рассмотрении качества проведения выездных налоговых проверок (табл. 2) с определёнными корректировками и дополнениями. Для систематизации показателей объединим их в три группы: показатели результативности (интенсивности), качества и эффективности деятельности (табл. 3).

Первые показывают загруженность органа и масштабность контрольной работы; вторые – полноту реализации своих полномочий и степень соответствия кон-

трольной деятельности налоговому законодательству, а третьи – обоснованность затрат, связанных с осуществлением налогового контроля. В данной системе ориентиры, к которым нужно стремиться, имеют разное значение. В большинстве случаев можно наметить нормативное значение, в других, чем выше удельный вес, тем более благоприятной может считаться тенденция. Естественно, что суммы, поступившие в бюджет, должны быть максимально близки к сумме доначисленной. Здесь желательный целевой результат – единица. В свою очередь доначисленная сумма по возможности должна остаться неизменной после прохождения всех процедур досудебного и судебного рассмотрения акта и материалов налоговой проверки. Чем выше в сумме поступлений по материалам всех контрольных мероприятий, доля поступлений по результатам аналитической работы (уведомления и требования по результатам камеральной проверки и других мероприятий налогового контроля, предметные комиссии по отдельным налогам), тем успешнее результат. Этот показатель эффективности имеет смысл оценивать и в динамике.

Показатели группы «эффективность» в предлагаемой системе в целом показывают экономичность налогового контроля и активность работы инспекторов.

Выводы. Оценка эффективности налогового контроля (налоговых проверок) может быть проведена с использованием одного ключевого или группы показателей. Изучив возможные варианты оценки эффективности налогового контроля, в частности, выездных налоговых проверок, автор обосновал, что необходимо ориентироваться на основные законодательно установленные процедуры, после прохождения которых могут измениться изначально доначисленные суммы.

В результате были предложены две методики, согласованные по направлениям оценки, одна из которых может позволить оперативно измерить качество ВВП за отчетный период, а другая – определить эффективность налогового контроля в широком смысле слова.

Выделены основные направления: результативность (интенсивность), качество и эффективность. Критерием в

Таблица 3

Показатели результативности (интенсивности), качества и эффективности налогового контроля

№	Название группы показателей	Название показателя	Характеристика показателя	Расчет показателя	Нормативное значение (коэф.)
1	Показатели результативности (интенсивности)	Охват контролем	Масштаб контрольной деятельности	Количество проверок, по которым выявлены нарушения (результативные проверки)/общее количество проведенных проверок	1
				Суммы налогов, доначисленных по результатам проверок/общая сумма начисленных налогов по декларациям	Не выше 0,03
		Интенсивность нагрузки	Количество проверок на одного инспектора	Общее количество проверок/ количество инспекторов отдела или инспекции	-
2	Показатели качества	Завершенность налогового контроля	Полнота реализации материалов проверки	Результативные проверки, которые не оспаривались в любых инстанциях /общее количество результативных проверок	1
				Результативные проверки, рассмотренные в пользу налоговых органов в суде/ общее количество результативных проверок	1
		Степень контроля за исполнением решений	Результативность производства по делам о налоговых и административных правонарушениях	Количество (сумма) уплаченных налоговых штрафов/ количество (сумма) предъявленных налоговых штрафов	1
				Количество уплаченных административных штрафов/ количество назначенных административных штрафов	1
		Законность решений	Качество и уровень законности решений по результатам проверок	Количество отмененных в судебном порядке решений налоговых органов/общее количество решений, вынесенных по результатам проверок	меньше 0,05
		Законность действий	Уровень законности и обоснованности принятых решений и действий, совершаемых в ходе налогового контроля	Количество удовлетворенных жалоб на решения, действия (бездействие) налоговых органов/общее количество поданных жалоб	меньше 0,1
3	Показатели эффективности налогового контроля	Удельный вес поступлений по результатам налоговых проверок	Обоснованность использования бюджетных средств, связанных с осуществлением налогового контроля	Взыскано (поступило по результатам проверок)/ доначислено по результатам проверок (с учетом уменьшений)	1
		Успешность работы по обеспечению своевременности и полноты уплаты налогов в бюджет		Уплачено налогоплательщиками самостоятельно по данным налоговых деклараций/начислено по декларациям	1

Источники: составлено автором

первой группе является точность и обоснованность выбора налогоплательщиков для проверок; во второй – изменения доначисленных сумм после досудебного и судебного порядка рассмотрения проверок; в третьей – удельный вес сумм, поступивших в бюджет, выявленных по результатам налоговых проверок.

Нормативные значения представлены как желаемый для достижения результат с учетом сложившейся практики. В отдельных случаях смело можно ориентироваться на стопроцентное достижение показателя, например, результативность (обоснованность выбора для проверки); процент взыскания доначисленных сумм; количество решений, рассмотренных судами в пользу налоговых органов. В других случаях стоит учитывать сложившуюся практику и задавать вариативность показателя, например, процент проверок, которые вообще не оспаривались в любых инстанциях; уменьшение суммы доначисленной по проверке; количество отмененных в судебном порядке решений налоговых органов, а также удовлетворенных жалоб. Среднюю сумму доначисленных налогов (пеней, штрафов) и поступлений по проверкам эффективнее анализировать в динамике с учетом изменения количества проверок.

Таким образом, сформирована оптимальная и оперативная система измерения эффективности выездных налоговых проверок (можно использовать и для оценки камеральных проверок) и налогового контроля на уровне налоговой

инспекции, управления ФНС России по субъекту, межрайонной налоговой инспекции, позволяющая оценить качество и тенденции контрольной работы налоговых органов.

Список литературы:

1. Готаидзе Д. Н. Эффективность налогового контроля и пути её повышения (на примере материалов выездных налоговых проверок): автореф. дис.... канд. экон. наук. Ростов-на-Дону, 2010. 22 с.
2. Груздева В. Г. Методические аспекты комплексной оценки эффективности основных форм налогового контроля: автореф. дис.... канд. экон. наук. Нижний Новгород, 2010. 22 с.
3. Ордынская Е. В. Повышение эффективности налогового контроля на стадиях отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и предпроверочного анализа: автореф. дис.... канд. экон. наук. Москва, 2010. 30 с.
4. Осипова Е. С. Основные методики оценки и тенденции практики осуществления налогового контроля в Российской Федерации // *Налоги*. 2020. № 3. С. 25–28.
5. Осипова Е. С. Оценка выездных налоговых проверок: методики и показатели // *Налоги*. 2020. № 5. С. 31–35.
6. Тихонова А. В., Дзюба Д. В. К вопросу об оценке эффективности налогового контроля // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. № 5. С. 612–622. <https://doi.org/10.24891/ia.21.5.612>

Библиографическое описание статьи

Осипова Е. С. Оценка эффективности выездного налогового контроля на основе оптимальной системы качественных показателей // *Власть и управление на Востоке России*. 2021. № 3 (96). С. 70–77. DOI 10.22394/1818-4049-2021-96-3-70-77

Elena S. Osipova – Doctor of Economics, Associate Professor, Professor, the chair of economics and financial law, the Far-Eastern institute of management - branch of RANEPA (33, Muravyev-Amurskiy Str., Khabarovsk, 680000, Russia). E-mail: osipovaes2006@rambler.ru

Assessment of effectiveness of the on-site tax control based on the optimal system of quality indicators

The study of different methods for assessment the effectiveness of tax control shows that the same quantitative indicators characterizing the results of tax audits are used. However, the authors group them into a system in different ways and give them definitions and interpretation with some degree of variability. Some of them pay attention to the development of general indicator, while others offer systematic approach. Therefore, the question of creating an optimal system of indicators remains. In this article, the author proposes and justifies a system of indicators that will allow quickly determine the effectiveness of both the on-site control of the tax inspectorate and the control activities in general.

Keywords: tax control, on-site tax audit, efficiency assessment methodology, system of performance assessment indicators.

References:

1. Gotaidze D. N. Efficiency of tax control and ways of its increase (on the example of materials of field tax audits): author. dis cand. econom. sciences. Rostov-on-Don, 2010, 22 p. (In Russian).
2. Gruzdeva V. G. Methodological aspects of a comprehensive assessment of the effectiveness of the main forms of tax control: author. dis cand. econom. sciences. Nizhny Novgorod, 2010, 22 p. (In Russian).
3. Ordynskaya E. V. Improving the efficiency of tax control at the stages of selection of taxpayers for field tax audits and pre-verification analysis: author. dis cand. econom. sciences. Moscow, 2010, 30 p. (In Russian).
4. Osipova E. S. Basic assessment methods and trends in the practice of tax control in the Russian Federation *Nalogi* [Taxes], 2020, no. 3, pp. 25–28. (In Russian).
5. Osipova E. S. Assessment of field tax audits: methods and indicators *Nalogi* [Taxes], 2020, no. 5, pp. 31–35. (In Russian).
6. Tikhonova A. V., Dzyuba D. V. On the question of assessing the effectiveness of tax control *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet* [International accounting], 2018, vol. 21, no. 5, pp. 612–622. <https://doi.org/10.24891/ia.21.5.612> (In Russian).

Reference to the article

Osipova E. S. Assessment of effectiveness of the on-site tax control based on the optimal system of quality indicators // *Power and Administration in the East of Russia*. 2021. No. 3 (96). Pp. 70–77. DOI 10.22394/1818-4049-2021-96-3-70-77
