

Азрапкина О.В., Филиппова Н.А.

## ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА В РЕСПУБЛИКЕ МОРДОВИЯ

**Аннотация:** Предметом исследования является деятельность субъектов малого и среднего бизнеса в Республике Мордовия. Эффективная система налогового администрирования является одним из основных условий полного и своевременного поступления в бюджетную систему налогов, начисленных к уплате малым и средним предприятиям. Для оценки эффективности налогового администрирования применяются разные количественные и качественные показатели, но наиболее важными из них являются индикаторы эффективности контрольной работы, выступающей основной функцией налогового администрирования. Налоговые инспекции Республики Мордовия в рамках налогового контроля за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты малыми и средними предприятиями налогов, проводят камеральные и выездные налоговые проверки. Информация об их результатах стекается в Контрольный отдел УФНС РФ по РМ, на основе данных которого и оценивается в данной статье эффективность контрольной работы налоговых инспекций республики. Методологическую основу исследования составили системный анализ, диалектический подход, методы дедукции и индукции, метод сравнения и аналогий, методы экономико-математического моделирования, математические и статистические методы, методы группировок, наблюдений и другие методы исследования. Таким образом, повышение эффективности налогового администрирования деятельности субъектов малого и среднего бизнеса в регионе будет достигнуто за счет: – постоянного мониторинга показателей результативности проверок различных категорий налогоплательщиков, показателей количества человеко-часов, затраченных на одну проверку, суммы доначислений в расчете на один час, затраченный на проведение проверки; – организации налоговых постов в сфере торговой деятельности; – сопоставления фактического расхода материалов на производство продукции с установленными нормами расхода материалов и фактическим выпуском и реализацией продукции в сфере промышленного производства; – организации мер по выявлению фирм-однодневок; – рационального отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и оптимизации препроверочного анализа, в том числе путем автоматизации и формирования единого автоматизированного информационного массива данных. Представляется, что использование налоговыми органами эффективных приемов и методов налогового контроля в отношении малых и средних предприятий будет способствовать значительному росту налоговых поступлений в бюджет.

**Ключевые слова:** Эффективность, Администрирование, Бизнес, Специальный режим, Камеральная налоговая проверка, Выездная налоговая проверка, Проблема, Совершенствование, Результативность, Налогообложение.

Эффективная система налогового администрирования является одним из основных условий полного и своевременного поступления в бюджетную систему налогов, начисленных к уплате малым

и средним предприятиям. Для оценки эффективности налогового администрирования применяются разные количественные и качественные показатели, но наиболее важными из них являются индикаторы эф-

Таблица 1.

**Динамика результатов камеральных проверок плательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, в РМ**

Объект проверки	Значения показателей, ед.					Темп роста, %				
	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2013 г.
						к 2009 г.	к 2010 г.	к 2011 г.	к 2012 г.	к 2009 г.
Количество проверок										
УСН	8829	8032	9572	10352	10547	91,0	119,2	108,2	101,9	119,5
ЕНВД	53056	53669	56953	52486	50551	101,2	106,1	92,2	96,3	95,3
ЕСХН	356	597	3064	4780	1249	167,7	513,2	156,0	26,1	350,8
Итого	62241	62298	69589	67618	62347	100,1	111,7	97,2	92,2	100,2
Количество нарушений										
УСН	812	522	536	621	760	64,3	102,7	115,9	122,4	93,6
ЕНВД	4161	4315	3213	2770	2302	103,7	74,5	86,2	83,1	55,3
ЕСХН	62	67	262	248	113	108,1	391,0	94,7	45,6	182,3
Итого	5035	4904	6096	3639	3175	97,4	124,3	59,7	87,3	63,1

фактивности контрольной работы, выступающей основной функцией налогового администрирования.

Налоговые инспекции Республики Мордовия в рамках налогового контроля за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты малыми и средними предприятиями налогов, проводят камеральные и выездные налоговые проверки. Информация об их результатах стекается в Контрольный отдел УФНС РФ по РМ, на основе данных которого мы и оценим эффективность контрольной работы налоговых инспекций республики.

Приоритетным направлением контрольной работы инспекций РМ являются камеральные налоговые проверки.

В таблице 1 представлена динамика результатов камеральных проверок плательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения за 2009-2013 гг.

На основе информации о камеральных налоговых проверках, собранной в Контрольном отделе УФНС РФ по РМ, мы выяс-

нили, что в целом за период с 2009 по 2013 гг. количество камеральных проверок налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, выросло на 0,2 %, достигнув в 2013 г. 62347 ед.

При этом, на протяжении 2012-2013 гг. наблюдалось сокращение количества камеральных проверок ЕНВД. Это обусловлено уменьшением числа предоставленных деклараций по налогу, вследствие сокращения численности налогоплательщиков ЕНВД. Число выявленных нарушений в ходе таких проверок сократилось на 44,7 %, в итоге результативность камеральных проверок ЕНВД упала с 8,0 % в 2010 г. до 4,6 % в 2013 г., то есть на 3,4 %. Дело в том, что единый налог на вмененный доход является наиболее сложным налогом для администрирования. Так как инспекторы при проведении камеральных проверок ограничены в запросе от налогоплательщика сведений и документов, в то время, как налогоплательщикам предоставлено право самостоятельно корректировать

базовую доходность на корректирующий коэффициент  $K_2$  по всем видам предпринимательской деятельности в зависимости от фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности<sup>1</sup>.

Наиболее распространенными нарушениями, выявленными налоговыми инспекторами РМ в ходе проведения камеральных проверок ЕНВД за период с 2009 г. по 2013 г. были следующие:

- занижение предпринимателями физических показателей при исчислении единого налога на вмененный доход за проверяемый период;
- неуплата или несвоевременная уплата единого налога на вмененный доход;
- непредставление или несвоевременное предоставление налоговых деклараций по единому налогу на вмененный доход;
- отсутствие реальной оплаты сумм страховых взносов, на которые единый налог на вмененный доход был уменьшен и др.

Снижение количества камеральных проверок малых и средних предприятий, применяющих УСН, в 2009-2010 гг. на 9,0 % на фоне еще большего падения количества выявленных нарушений – на 35,7 %, привело к снижению результативности таких проверок с 9,2 % в 2009 г. до 5,6 % в 2010 г. В 2011 г. снижение результативности продолжилось и только с 2012 г. динамика показателя стала положительной. В 2013 г. результативность достигла 7,2 %, что выше уровня 2010 г. на 1,6 п.п., но ниже уровня 2009 г. на 2,0 п.п. Увеличение результативности камеральных налоговых

проверок связано с ростом выявленных фактов недостоверных сведений и ошибок в декларациях по УСН.

Основными ошибками, обнаруженными в налоговых декларациях по УСН, которые привели к необходимости подачи уточненных деклараций по налогу, являлись следующие. Одна из самых распространенных – это указание в разделе 1 декларации сумм авансовых платежей за квартал, а не нарастающим итогом с начала года. Встречаются также случаи, когда из суммы единого налога, рассчитанной нарастающим итогом, не исключались выплаченные суммы в предыдущих периодах. Нередко «упрощенцы» с объектом налогообложения «доходы» не используют своего права уменьшить единый налог на уплаченные пенсионные взносы и пособия по временной нетрудоспособности в пределах начисленных сумм (не более чем на половину)<sup>2</sup>.

Распространена также практика, когда налогоплательщики по объекту «доходы – расходы» в составе расходов не отражают затраты, не подлежащие учету в целях налогообложения или, наоборот, включают затраты, которые подлежат учету. В результате налогоплательщики неверно определяли сумму налога, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период.

Количество камеральных проверок налогоплательщиков ЕСХН, как и число выявленных в ходе них нарушений, росло на протяжении 2009-2012 гг. и только в 2013 г. показатели снизились по сравнению с 2012 г. в 3,8 раза и 2,2 раза, соответственно, составив 1249 ед. и 113. Вместе с тем, результативность налоговых проверок падала в 2009-2012 гг., тогда как в 2013 г.

<sup>1</sup> Пайзулаев И. Р. Налоговое администрирование субъектов малого предпринимательства / И. Р. Пайзулаев // Актуальные проблемы современной науки. – 2012. – № 4. – С. 15-23.

<sup>2</sup> Организация и методика проведения налоговых проверок: Учеб. пособие / под ред. В. В. Кузьменко. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 186 с.

Таблица 2.

**Динамика показателей дополнительно начисленных платежей и темпов их роста по результатам камеральных проверок налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, в консолидированный бюджет РМ**

Объект проверки	Значения показателей					Темп роста, %				
	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2013 г.
	к 2009 г.	к 2010 г.	к 2011 г.	к 2012 г.	к 2013 г.	к 2009 г.	к 2010 г.	к 2011 г.	к 2012 г.	к 2009 г.
Общий объем доначислений, тыс. р.										
УСН	3797	8800	10087	8801	13081	231,8	114,6	87,3	148,6	344,5
ЕНВД	3162	3709	5298	4465	4216	117,3	142,8	84,3	94,4	133,3
ЕСХН	187	290	483	1505	321	155,1	166,6	311,6	21,3	171,7
Итого	7146	12799	15868	14771	17618	179,1	124,0	93,1	119,3	246,5
Доначисления в расчете на 1 результативную проверку, тыс. р.										
УСН	4,68	16,86	18,82	14,17	17,21	360,3	111,7	75,3	121,5	367,7
ЕНВД	0,76	0,86	1,65	1,61	1,83	113,2	191,9	97,6	113,7	240,8
ЕСХН	3,02	4,33	1,84	6,07	2,84	143,4	42,5	329,9	46,8	94,0
Итого	1,42	2,61	2,60	4,06	5,55	183,8	99,6	156,2	136,7	390,8

она выросла по сравнению с 2012 г. на 3,8 %, составив 9,5 %, что, однако, ниже уровня 2009 г. на 8,4 %. К снижению результативности камеральных проверок ЕСХН привели те же факторы, что и в случае с УСН.

Среди наиболее распространенных нарушений, выявляемых налоговыми инспекторами в ходе камеральных проверок единого сельскохозяйственного налога, следует выделить:<sup>3</sup>

- нарушение срока представления налоговой декларации;
- нарушение ограничения по доле доходов от реализации сельхозпродукции в общем объеме доходов в течение года;
- неправомерность включения в налоговую базу произведенных расходов;
- несоблюдение норм, регулирующих остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов.

<sup>3</sup> Шахбанова С. Р. Оценка эффективности систем налогообложения субъектов малого предпринимательства / С. Р. Шахбанова // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – № 10. – С. 168-172.

В настоящее время камеральные проверки малых и средних предприятий, применяющих СРН, остаются существенным инструментом пополнения бюджета.

Обнаруженные в ходе проверок ошибки в самих налоговых декларациях дают существенную прибавку в платежах в бюджет. Причем эффективность камеральных проверок малого и среднего бизнеса растет, о чем можно судить по динамике доначисленных сумм.

В таблице 2 представлена динамика показателей дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, в РМ за 2009-2013 гг.

Нетрудно убедиться, что за период с 2009 г. по 2013 г. общий объем доначислений вырос почти в 2,5 раза, достигнув в 2013 г. 17618 тыс. р., а доначисления в расчете на 1 результативную проверку – в 3,9 раза. Увеличение наблюдалось практически по всем специальным налоговым режимам.

Так, доначисления по итогам камеральных проверок деклараций по УСН выросли за исследуемый период в 3,5 раза, доначисления в расчете на 1 результативную проверку – в 3,7 раза. Данная тенденция обусловлена, во-первых, увеличением количества выявленных нарушений в 2010-2012 гг., а во-вторых, ростом их тяжести, что отразилось на сумме штрафов и пеней.

По ЕНВД общий объем доначислений вырос с 3162 тыс. р. в 2009 г. до 4216 тыс. р. в 2013 г., то есть на 33,3 %, а доначисления в расчете на 1 результативную проверку – в 2,4. Вместе с тем, с 2012 г. наметилась тенденция к сокращению доначислений. В итоге общий их объем за период с 2011 г. по 2013 г. упал на 20,4 %. Это в большей степени было вызвано сокращением числа проверок и выявленных в ходе них нарушений. Вместе с тем, положительным можно считать рост в 2013 г. по сравнению с 2012 г. объема доначислений в расчете на 1 результативную проверку на 13,7 %.

Доначисления по результатам проверок деклараций по ЕСХН также росли на протяжении 2009-2012 г., а в 2013 г. они снизились: общий объем доначислений – почти в 5 раз, в расчете на 1 результативную проверку – более чем в 2 раза. В наибольшей степени это связано со снижением количества выявленных нарушений.

Таким образом, потенциал камерального контроля не использован в полном объеме. Между тем, большая польза от камеральных проверок хотя бы в том, что налоговики получают сведения, которые смогут использовать в будущих выездных проверках.

В течение исследуемого периода УФНС по РМ преследовала цель снижения количества выездных проверок. И по двум специальным режимам налогообложения – УСН и ЕНВД этой цели удалось достичь (таблица 2.13). За 2009-2013 гг. количество

выездных проверок «упрощенцев» сократилось на 9,0 %, достигнув в 2013 г. 71 ед. По ЕНВД показатель снизился на 40,3 % и составил по итогам 2013 г. 92 ед.

В таблице 3 представлена динамика результатов выездных налоговых проверок плательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, в Республике Мордовия.

Выездными налоговыми проверками малых и средних предприятий, уплачивающих единый налог в связи с применением УСН, и ЕНВД в исследуемый период выявлялись нарушения обоснованности применения спецрежима: численность персонала превышала установленные параметры; доля участия других организаций в деятельности предприятия превышала 25 %; финансовые показатели не соответствовали установленным размерам – стоимость основных средств и нематериальных активов у «упрощенцев» превышала 100 млн. р., величина доходов превышала 60 млн. р.

В ходе выездных налоговых проверок налогоплательщиков ЕСХН налоговыми инспекторами были выявлены следующие нарушения: занижение доходов и завышение расходов в целях налогообложения; неполная уплата налога.

Вместе с тем, стоит признать, что число выявленных в ходе выездных проверок нарушений существенным образом сократилось: по всем специальным режимам налогообложения на 40,6 %, в том числе по УСН на 41,4 %, по ЕНВД на 45,5 %, по ЕСХН на 30,8 %.

Более точно оценить эффективность выездных налоговых проверок налогоплательщиков, применяющих СРН, можно на основе анализа объемов доначислений в расчете на одну результативную проверку. Этот показатель по всем режимам в целом вырос за пять лет на 36,2 %, в том числе по УСН на 25,7 % и ЕСХН на 96,3 %. И только

Таблица 3.

**Динамика результатов выездных налоговых проверок плательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, в РМ**

Объект проверки	Значения показателей, ед.					Темп роста, %				
	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2013 г.
						к 2009 г.	к 2010 г.	к 2011 г.	к 2012 г.	к 2009 г.
Количество проверок										
УСН	78	84	73	100	71	107,7	86,9	137,0	71,0	91,0
ЕНВД	154	143	91	95	92	92,9	63,6	104,4	96,8	59,7
ЕСХН	35	36	34	35	35	102,9	94,4	102,9	100,0	100,0
Итого	267	263	198	230	198	98,5	75,3	116,2	86,1	74,2
Количество нарушений										
УСН	58	54	49	60	34	93,1	90,7	122,5	56,7	58,6
ЕНВД	44	44	27	30	24	100,0	61,4	111,1	80,0	54,5
ЕСХН	26	25	27	20	18	96,2	108,0	74,1	90,0	69,2
Итого	128	123	103	110	76	96,1	83,7	106,8	69,1	59,4

Таблица 4.

**Динамика показателей дополнительно начисленных платежей и темпов их роста по результатам выездных проверок налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения**

Объект проверки	Значения показателей					Темп роста, %				
	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2013 г.
						к 2009 г.	к 2010 г.	к 2011 г.	к 2012 г.	к 2009 г.
Общий объем доначислений, тыс. р.										
УСН	16832	14366	12384	17391	12403	85,4	86,2	140,4	71,3	73,7
ЕНВД	3190	2884	1956	1686	1587	90,4	67,8	86,2	94,1	49,7
ЕСХН	3641	5683	5035	6506	5145	156,1	88,6	129,2	79,1	141,3
Итого	23663	22933	19375	25583	19135	96,9	84,5	132,0	74,8	80,9
Доначисления в расчете на 1 результативную проверку, тыс. р.										
УСН	290,21	266,04	252,73	289,85	364,79	91,7	95,0	114,7	125,9	125,7
ЕНВД	72,50	65,55	72,44	56,20	66,13	90,4	110,5	77,6	117,7	91,2
ЕСХН	145,64	227,32	186,48	325,30	285,83	156,1	82,0	174,4	87,9	196,3
Итого	184,87	186,4	188,11	232,57	251,78	55,6	182,9	123,6	108,3	136,2

по ЕНВД такие доначисления сократились с 2009 г. по 2013 г. в среднем на 8,8 %, достигнув в 2013 г. 66,13 тыс. р. Стоит также признать, что показатели доначислений по данному налогу минимальные по сравне-

нию с другими специальными режимами налогообложения.

В таблице 4 представлена динамика показателей дополнительно начисленных платежей по результатам выездных

налоговых проверок плательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, в консолидированный бюджет Республике Мордовия.

Если сравнить доначисления по итогам выездных и камеральных налоговых проверок, то объемы первых больше вторых только по ЕСХН и УСН. Факт незначительных доначислений по итогам выездных проверок ЕНВД свидетельствует о неспособности налоговых органов РМ правильно структурировать свою контрольную работу в данном направлении.

Таким образом, повышение эффективности налогового администрирования деятельности субъектов малого и среднего бизнеса в регионе будет достигнуто за счет:

- постоянного мониторинга показателей результативности проверок различных категорий налогоплательщиков, показателей количества человеко-часов, затраченных на одну проверку, суммы доначислений в расчете на один час, затраченный на проведение проверки;

- организации налоговых постов в сфере торговой деятельности;
- сопоставления фактического расхода материалов на производство продукции с установленными нормами расхода материалов и фактическим выпуском и реализацией продукции в сфере промышленного производства;
- организации мер по выявлению фирм-однодневок;
- рационального отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и оптимизации пре-проверочного анализа, в том числе путем автоматизации и формирования единого автоматизированного информационного массива данных. Представляется, что использование налоговыми органами эффективных приемов и методов налогового контроля в отношении малых и средних предприятий будет способствовать значительному росту налоговых поступлений в бюджет.

### **Библиография:**

1. Арутюнян К. Н. Понятие и содержание административно-правового регулирования в сфере малого предпринимательства / К. Н. Арутюнян // Право и жизнь. – 2012. – № 4. – С. 32-37.
2. Организация и методика проведения налоговых проверок: Учеб. пособие / под ред. В. В. Кузьменко. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 186 с.
3. Пайзулаев И. Р. Налоговое администрирование субъектов малого предпринимательства / И. Р. Пайзулаев // Актуальные проблемы современной науки. – 2012. – № 4. – С. 15-23.
4. Шахбанова С. Р. Оценка эффективности систем налогообложения субъектов малого предпринимательства / С. Р. Шахбанова // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 10. – С. 168-172.
5. Вачугов И.В. Повышение эффективности налогового администрирования как важный фактор ограничения теневой экономики // Налоги и налогообложение. – 2013. – 10. – С. 782-790. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.10.9571.
6. Е. В. Надточий Методика оценки эффективности налогового контроля // Налоги и налогообложение. – 2012. – 3. – С. 21-29.

7. Никиткова У.О. Об эффективности практики местного налогообложения // *Налоги и налогообложение*. – 2013. – 12. – С. 877-884. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.12.10238.

**References:**

1. Arutyunyan K. N. Ponyatie i sodержanie administrativno-pravovogo regulirovaniya v sfere malogo predprinimatel'stva / K. N. Arutyunyan // *Pravo i zhizn'*. – 2012. – № 4. – S. 32-37.
2. Organizatsiya i metodika provedeniya nalogovykh proverok: Ucheb. posobie / pod red. V. V. Kuz'menko. – M.: INFRA-M, 2012. – 186 s.
3. Paizulaev I. R. Nalogovoe administrirovanie sub'ektov malogo predprinimatel'stva / I. R. Paizulaev // *Aktual'nye problemy sovremennoi nauki*. – 2012. – № 4.– S. 15-23.
4. Shakhbanova S. R. Otsenka effektivnosti sistem nalogoblozheniya sub'ektov malogo predprinimatel'stva / S. R. Shakhbanova // *Nalogi i finansovoe pravo*. – 2012. – № 10. – S. 168-172.
5. Vachugov I.V. Povyshenie effektivnosti nalogovogo administrirovaniya kak vazhnyi faktor ogranicheniya tenevoi ekonomiki // *Nalogi i nalogoblozhenie*. – 2013. – 10. – S. 782-790. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.10.9571.
6. E. V. Nadtochii Metodika otsenki effektivnosti nalogovogo kontrolya // *Nalogi i nalogoblozhenie*. – 2012. – 3. – S. 21-29.
7. Nikitkova U.O. Ob effektivnosti praktiki mestnogo nalogoblozheniya // *Nalogi i nalogoblozhenie*. – 2013. – 12. – S. 877-884. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.12.10238.