

УДК 336.02

**Реализация контрольной
функции в управлении
налоговым потенциалом
региона**

А. А. Пугачев

Северный банк ПАО Сбербанк

E-mail: andrxim@yandex.ru

Научная статья

На основе анализа различных подходов к управлению налоговым потенциалом региона определены специфика, преимущества и недостатки функционального подхода. Рассмотрены функции управления налоговым потенциалом региона. Реализация функции контроля проиллюстрирована на примерах функционирующей Концепции выездных налоговых проверок, модели налогового мониторинга и налогового аудита.

Ключевые слова: налоговый потенциал региона; управление; налоговый менеджмент; планирование; учет; контроль; анализ; регулирование; налоговый мониторинг

**Realization of the control function
in management of the regional tax
potential**

A. A. Pugachev

*Northern Bank of Public Joint-stock Company
Sberbank*

Scientific article

The paper defines specificity, advantages and disadvantages of the functional approach to management of the regional tax potential based on the analysis of different approaches. Functions of management of the regional tax potential are considered. Realization of the control function is illustrated by the example of the Concept field tax inspections, of the tax monitoring and tax audit.

Keywords: the regional tax potential; management; tax management; planning; accounting; control; analysis; regulation; tax monitoring

Налоговый потенциал региона (НПР) как экономическая категория является предметом широкого спектра исследований. В настоящее время рассматриваются вопросы сущности НПР [1], количественной оценки НПР [1, 2, 3], определения направлений его развития [3, 4, 5]. Вместе с тем вопросы комплексного подхода к изучению НПР становятся перспективным направлением для продолжения научной работы, которая может быть реализована в рамках функционального подхода, интегрирующего исследование прогнозирования, оценки, анализа, учета и контроля НПР.

Актуальность такого подхода заключается в том, что в современной системе налогового федерализма налоговый потенциал региона выступает в качестве объекта управления. Субъектом управления в первую очередь являются региональные органы власти, но федеральный центр также имеет возможность непосредственно воздействовать на НПР с помощью детерминации конкретных характеристик налоговой системы. Федеральные органы власти, определяя ключевые параметры налогового федерализма и налоговой системы, формируют налоговые потенциалы субъектов федерации, а следовательно, и предельную долю, зону управления НПР для региональных органов власти.

В предельно широком и обобщенном подходе управление НПР можно рассматривать как процесс воздействия субъектов налоговых отношений на НПР в рамках планирования, анализа, учета, контроля и регулирования налоговых отношений на субфедеральном уровне, реализуемый посредством совокупности методов и механизмов в целях обеспечения достаточного уровня налоговых доходов для

реализации всех расходных полномочий региона с учетом необходимости стимулирования экономического развития.

В настоящее время в теории менеджмента выделяют процессный (функциональный), системный и ситуационный подходы к управлению [6, с. 43–57]. В отношении управления НПР существуют определенные особенности. Так, управление НПР рассматривают в трех аспектах: как совокупность методов воздействия субъекта управления на объект [7, с. 208], как процесс [7, с. 212; 8, с. 18] и через призму функций управления [9, с. 21–22]. Так, В. В. Рощупкина определяет управление НПР как «совокупность принципов, форм, методов и инструментов целенаправленного воздействия налоговых органов на налоговую систему в целях эффективной реализации налогового потенциала» [7, с. 208]. Применительно к финансовому потенциалу региона Ж. Г. Голодова под управлением последним предлагает понимать «деятельность всех субъектов управления по формированию финансовых ресурсов, созданию, эффективному использованию и наращиванию финансового потенциала» [8, с. 18]. Ф. Ф. Ханафеев рассматривает управление налоговым потенциалом региона как составляющую налогового администрирования на региональном уровне [9, с. 21] и раскрывает управление в рамках функционального подхода. Таким образом, среди подходов, выделяемых в теории менеджмента, по отношению к управлению НПР основным является функциональный.

Основоположником классической (административной) школы менеджмента А. Файолем выделено 5 функций управления: предвидение, организация, распорядительство, координация и контроль [10, с. 5]. В современной теории управления эти функции чаще предстают как планирование, учет, контроль, анализ и регулирование. Указанные классические функции, несмотря на тривиальность подхода, применимы и к управлению НПР. В данном случае использование функций, выделенных административной школой менеджмента, освобождает исследователя от определения и формирования системы функций управления.

Отметим основные преимущества и недостатки функционального подхода к управлению НПР. Преимуществом является то, что в целом процесс управления становится ориентированным на результат – развитие НПР. Другое преимущество состоит в том, что достижение данного результата зависит от реализации каждой функции, и их воздействие на общий результат может быть оценено отдельно, что помогает сосредоточиться на наиболее значимых функциях и вместе с тем выявить направления совершенствования системы управления. К недостаткам функционального подхода следует отнести необходимость регламентации и разработки стандартов, конкретно выражающуюся в сложности и объемности налогового законодательства, нормативных и методических актов в сфере налогов и налогообложения. Необходимость подготовки высококвалифицированных узкоспециализированных кадров в рамках функционального подхода может привести к разрозненности субъектов управления и образованию сложной системы коммуникаций между ними. Так, в настоящее время в РФ функции управления НПР реализуют следующие субъекты: Министерство финансов, Министерство экономического развития, ФНС, Федеральное казначейство, Счетная палата, правоохранительные органы, Следственный комитет и др., а также их подразделения по вертикали системы государственного управления. Указанные преимущества и недостатки в известной степени присущи российской практике управления НПР.

Отметим, что в настоящее время традиционными, сформировавшимися и наиболее развитыми функциями управления НПР являются учет и контроль. Функции планирования, анализа и регулирования выходят за рамки приоритетного круга влияния ФНС РФ, в их реализации в большей степени принимают непосредственное участие другие структуры: финансовые, экономические, статистические и иные органы субфедерального уровня.

Обобщенная информация о воплощении функций управления в управлении НПР и субъектах, реализующих данные функции, представлена в таблице 1.

Таблица 1

Функции управления налоговым потенциалом региона и их реализация¹

№	Функция управления	Функция в контексте управления НПП	Субъект	Реализация функции
1.	Планирование	Оценка НПП, прогнозирование налоговых поступлений	УФНС и налоговые инспекции, Департаменты (Министерства) финансов	Оценка НПП на краткосрочную и долгосрочную перспективу, планирование и прогнозирование налоговых платежей, оценка факторов, определяющих НПП
2.	Анализ	Анализ НПП, анализ налоговых поступлений	УФНС, Департаменты (Министерства) финансов	Анализ НПП, налоговых поступлений в бюджеты в различных разрезах, определение факторов, воздействующих на НПП, анализ потенциалов крупнейших налогоплательщиков
3.	Учет	Учет НПП	УФНС и налоговые инспекции, Департаменты (Министерства) финансов, Управления Федерального казначейства	Учет налоговых платежей и поступлений, информации о налогоплательщиках, данных налоговой и бухгалтерской отчетности
4.	Контроль	Контроль НПП	УФНС и налоговые инспекции, счетная палата, правоохранительные органы, Следственный комитет	Контроль соблюдения налогового законодательства при формировании и использовании НПП
5.	Регулирование	Развитие НПП	Правительство региона, Департаменты (Министерства) финансов и экономического развития, УФНС	Стратегическое планирование регионального развития, формирование благоприятного налогового климата, повышение качества налогового администрирования, развитие горизонтальной налоговой конкуренции на субфедеральном уровне

Учет в рамках управления НПП подразумевает систему сбора, обобщения и хранения информации, необходимой для работы налоговых и финансовых органов региона. В частности, информации о налогоплательщиках, налоговых платежах, поступлениях налогов и сборов, данных бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщиков – юридических лиц и индивидуальных предпринимателей,

¹ Составлено автором с использованием: [1, 9, 11].

налоговых деклараций физических лиц. Также к функции учета налоговых органов относится регистрация и учет налогоплательщиков.

В настоящее время система учета в налоговых органах является в высокой степени сложной, налоговые органы составляют более 30 форм отчетности, используемых впоследствии Министерством финансов, государственными внебюджетными фондами, Федеральной службой государственной статистики, Федеральной таможенной службой и др. Функция учета является основополагающей для анализа, контроля и регулирования НПР.

Предметом контроля в системе управления налоговым потенциалом является соблюдение налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. Контроль при формировании НПР в основном осуществляется налоговыми органами. Превалирующей формой налогового контроля является налоговая проверка, которая может быть выездной и камеральной. Кроме налоговых проверок контроль может быть реализован в рамках получения ответов налогоплательщиков, налоговых агентов на запросы налоговых органов. Качество контроля зависит от оценки и анализа НПР. Оно может быть оценено на основании показателей НПР, таких как степень реализации НПР, также может быть сопоставлено в разрезе регионов и / или муниципальных образований. Контроль при использовании НПР, то есть при распределении бюджетных средств, осуществляется Счетной палатой.

В условиях объективного стремления налогоплательщиков к оптимизации налоговой базы налоговыми органам необходимо разрабатывать системы контроля и мониторинга законности и правильности исчисления и уплаты налога на опережение. Проведение налоговых проверок имеет высокую трудоемкость, требует детального анализа финансово-хозяйственной деятельности организации, ее учетной политики в целях налогообложения. Этим обусловлено проведение ФНС РФ работы по совершенствованию системы налогового администрирования. В рамках реализации контрольной функции в управлении налоговым потенциалом налоговыми органами в последнее время внедрены новые модели взаимодействия с налогоплательщиками, в частности налоговый аудит, налоговый мониторинг, раскрытие информации о возможностях самостоятельной оценки корректности исчисления и уплаты налогов, а также формирования налоговой отчетности. Рассмотрим подробнее указанные модели.

Одним из шагов в этом направлении стала публикация методик математического контроля правильности заполнения налоговых деклараций, которые заключаются в оценке соотношения между показателями налоговой отчетности, содержащихся в различных разделах деклараций¹. Внедрение такого ресурса в бухгалтерские программы в дальнейшем должно способствовать снижению количества формальных ошибок при заполнении деклараций, а соответственно, и уровня нарушений налогового законодательства.

Представляется целесообразным внедрение системы контроля налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков также и на региональном уровне. Варианты такой системы могут формироваться на примере Концепции системы

¹Для декларации по налогу на прибыль организаций это контрольные соотношения между показателями различных Разделов, Листов (Лист 01 – Лист 07) и Приложений к ним. В частности, например, для Приложения 4 к Листу 02 «Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу» это соотношение разности остатка непоперененного убытка на начало (стр. 010 Прил. 4 к Листу 02) и конец налогового периода (стр. 150 Прил. 4 к Листу 02) с налоговой базой за отчетный период (стр. 140 Прил. 4 к Листу 02) и равенство последней исчисленной налоговой базы (стр. 100 Листа 02).

планирования выездных налоговых проверок¹, которая позволила перейти от сплошного контроля деятельности организаций к выборочным налоговым проверкам. Данная Концепция предполагает формирование перечня налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска несоблюдения законодательства о налогах и сборах (неверного исчисления и уплаты налогов и сборов). В соответствии с указанной Концепцией проводится анализ сумм исчисленных и уплаченных налоговых платежей и их динамики, анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды, анализ факторов формирования налоговой базы. Указанные показатели (фактически рассчитанные) по каждому конкретному налогоплательщику сопоставляются с нормативно установленными ФНС РФ² средними (предельными) значениями данных показателей для соответствующего вида экономической деятельности. В случае отклонения фактических показателей от нормативных налогоплательщик включается в перечень для проведения выездных налоговых проверок.

Проиллюстрируем конкретное воплощение данной Концепции на примере оценки рисков по налогу на прибыль организаций коммерческими банками, которые являются крупнейшими налогоплательщиками во многих регионах, в том числе в Ярославской области. В таблице 2 представлены нормативные значения критериев оценки рисков по налогу на прибыль организаций в 2010–2014 гг. Подчеркнем, что под риском в данном случае понимается риск совершения налогового правонарушения³, то есть некорректного исчисления и уплаты налогов и сборов.

Таблица 2

Нормативные значения критериев самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками по налогу на прибыль организаций в 2010–2014 гг.⁴

Критерий	в процентах				
	2010	2011	2012	2013	2014
Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности	9,4	9,7	9,8	9,9	9,8
Рентабельность продаж	0,1	0,0	0,4	0,4	0,7
Рентабельность активов	7,6	-	4,5	5,7	0,0

Результаты расчета соответствующих критериев для коммерческого банка – одного из крупнейших налогоплательщиков Ярославской области – представлены в таблице 3.

¹ Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

² Приложение 3 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

³ Приложение 1 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

⁴ Составлено по: Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

**Результаты расчета значений критериев по налогу на прибыль организаций для
коммерческого банка в 2010–2014 гг.¹**

Критерий	в процентах				
	2010	2011	2012	2013	2014
Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности	12,2	13,2	17,3	12,7	12,7
Отражение в отчетности убытков на протяжении двух последних периодов	Факты наличия убытков отсутствуют				
Рентабельность продаж	31,0	41,6	30,1	24,5	15,8
Рентабельность активов	2,2	3,3	2,3	2,0	1,4

Анализ отчетности налогоплательщика в рамках расчета критериев самостоятельной оценки рисков показал, что по всем показателям у кредитной организации отсутствуют признаки налогового риска за исключением показателя рентабельности активов в 2010–2013 гг., при этом низкая рентабельность активов характерна для деятельности данного налогоплательщика. Следовательно, существует вероятность, что организация будет включена в программу выездных налоговых проверок, но это не значит, что налогоплательщик использовал схемы минимизации налоговых баз.

Новой моделью взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками является также налоговый мониторинг, внедренный с 01.01.2015 в соответствии с Федеральным законом от 04.11.2014 №348-ФЗ², который дополнил часть первую Налогового кодекса разделом V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Налоговый мониторинг представляет собой форму налогового контроля, осуществляемую в виде электронного информационного взаимодействия. Предметом налогового мониторинга является проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов³. В период проведения мониторинга налогоплательщик предоставляет налоговому органу доступ к первичным документам, регистрам налогового и бухгалтерского учета и отчетности, то есть предоставляет источники информации, являющиеся основой для исчисления и уплаты налогов и сборов, то есть фактически налоговые органы дистанционно в режиме реального времени отслеживают финансово-хозяйственные операции налогоплательщиков.

Налоговый мониторинг предполагает, что в случае выявления фактов некорректного исчисления и уплаты налогов налоговые органы обязаны составить мотивированное мнение. Исполнение требований мотивированного мнения гарантирует налогоплательщику неначисление штрафов и пеней. В случае несогласия налогоплательщика с мотивированным мнением налогового органа ст. 105.31 Налогового кодекса⁴ предусмотрена взаимосогласительная процедура.

¹ Составлено по данным внутренней отчетности регионального филиала коммерческого банка. Цветом выделены факты более низкого значения показателя по сравнению с отраженным в Концепции.

² Федеральный закон от 04.11.2014 N 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

³ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 15.02.2016) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

⁴ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 15.02.2016) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

Налоговый мониторинг не является инновацией российских налоговых органов: в начале 2000-х гг. аналогичные инструменты активно внедряли развитые страны, в том числе одними из первых были Нидерланды, США, Великобритания.

Несмотря на широкий спектр преимуществ, активно освещаемых в литературе [12, с. 38–41; 13, с. 24–162; 14, с. 33], таких как снижение налоговых рисков, сокращение числа налоговых проверок при осуществлении контроля на постоянной основе, повышение прозрачности ведения бизнеса и обеспечении корректности исчисления и уплаты налогов, модель налогового мониторинга накладывает определенные ограничения и допущения:

1) в соответствии с п. 3 ст. 105.26 НК РФ¹ участниками налогового мониторинга могут быть только крупные налогоплательщики, имеющие годовую сумму уплаченных налогов не менее 300 млн руб., полученные годовые доходы не менее 3 млрд руб., активы на сумму не менее 3 млрд руб.;

2) налогоплательщик априори должен быть добросовестным;

3) электронный документооборот между налогоплательщиком и налоговым органом должен быть абсолютно отлаженным с исключением сбоев и высокой степенью защиты информации в условиях необходимости сохранения налоговой и коммерческой тайны;

4) налоговые органы должны обеспечить соответствующее качество подготовки налоговых консультантов.

Представляется, что проработка указанных позиций открывает платформу для совершенствования модели налогового мониторинга.

В настоящее время еще одной задачей налоговых органов, реализуемых в рамках контроля налогового потенциала, является также регулирование налоговых споров, а именно досудебное урегулирование, которое называется налоговым аудитом [11, с. 192]. Деятельность подразделений налогового аудита призвана обеспечить контроль соблюдения законодательства в деятельности налоговых органов, оценку качества работы налоговых органов и повышение ее эффективности.

Развитие налогового аудита в долгосрочной перспективе будет способствовать гармонизации налоговых отношений между налогоплательщиком и государством, а также расширению НПР при сокращении расходов на его администрирование.

В целом развитие налогового контроля является одним из стратегических направлений налоговой политики РФ на 2016–2018 гг.², в связи с чем также предполагается ввести институт предварительного налогового разъяснения (контроля), способствующий повышению стабильности и определенности правового регулирования налогообложения при сокращении издержек на налоговые проверки и обеспечении сокращения масштабов уклонения от уплаты налогов.

Таким образом, исследование налогового потенциала региона как объекта управления представляется целесообразным в рамках функционального подхода с выделением функций планирования, учета, контроля, анализа и регулирования. Каждая из функций является неотъемлемым элементом процесса управления и вносит определенный вклад в достижение результата – развития НПР. Отдельного внимания требует контроль в рамках управления НПР, поскольку развитие налогового контроля является одним из стратегических направлений налоговой политики, и в настоящее время государством реализуются различные инструменты повышения его эффективности, в частности налоговый аудит, налоговый мониторинг, раскрытие информации о возможностях самостоятельной оценки налогоплательщиками корректности исчисления и уплаты налогов и др.

¹ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 15.02.2016) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

² «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

Ссылки / Reference

- [1] Парфенова Л. Б., Пугачев А. А. Налоговый потенциал региона: проблемы качественной и количественной оценки // Вестник Ярославского государственного университета им. П. Г. Демидова. Серия Гуманитарные науки. 2011. № 4. С. 134–142.
- [2] Парфенова Л. Б., Пугачев А. А., Тюрина Т. Э. Оценка и характеристика состояния налогового потенциала Ярославской области в 2006–2012 годах // Сборник научных трудов SWorld. Выпуск 2. Том 28. Одесса, 2013. С. 16–22.
- [3] Пугачев А. А. Совершенствование налогового администрирования как элемент развития налогового потенциала региона // Социальные и гуманитарные знания. 2015. Т.1. №3 (3). С. 180–189.
- [4] Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. О сущности налоговой политики, налогового администрирования и налогового менеджмента // Инновационное развитие экономики. 2014. №4 (21). С. 13–18.
- [5] Парфенова Л. Б., Пугачев А. А. Развитие налоговых инструментов активизации инновационной деятельности // Наука и экономика. 2012. № 6 (14). С. 5–12.
- [6] Мельник Д. Ю. Налоговый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 1999. 352 с.
- [7] Рощупкина В. В. Теория и методология комплексной оценки налогового потенциала региона: дис. ... д-ра экон. наук. Ставрополь, 2014. 367 с.
- [8] Голодова Ж. Г. Формирование и управление финансовым потенциалом региона в целях обеспечения его экономического роста: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2010. 46 с.
- [9] Ханафеев Ф.Ф. Методология и аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Йошкар-Ола, 2008. 41 с.
- [10] Файоль А. Общее и промышленное управление / пер. с франц. М., 1992. 112 с.
- [11] Кузнецова В. В. Налоговый менеджмент. М.: Серебряные нити, 2010. 176 с.
- [12] Аракелова М. В. Налоговый мониторинг как форма налогового администрирования // Финансовое право. 2015. №8. С. 38–41.
- [13] Брызгалин А. В., Федорова О. С., Лонская О. Л. и др. Налог на прибыль: интересные вопросы из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право. 2014. №8. С. 24–162.
- [14] Коршунова М. В. Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ // Финансы. 2013. №3. С. 32–37.