

**С. В. Курьшева<sup>1</sup>**

докт. экон. наук, профессор кафедры статистики и эконометрики Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов

## **СТАТИСТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК ФАКТОР СНИЖЕНИЯ РИСКА ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ НА ПРЕДПРИЯТИИ**

Еще в 1819 г. швейцарский ученый Ж. Сисмонди (1773—1842) сформулировал теорию налогообложения как теорию наслаждения, когда каждый гражданин через налоги покупает порядок, правосудие, охрану личности и своей собственности (Сердюков, Вылкова, Тарасевич, 2005; Глухов, Дольде, Некрасова, 2002, с. 20). К сожалению, в настоящее время в России вряд ли имеет место позитивное отношение к налогам со стороны предпринимателей. Частые изменения в законодательстве, неоднозначность в трактовке некоторых положений закона, финансовая неустойчивость предприятия приводят зачастую к стремлению отражать хозяйственные процессы с субъективных позиций руководителей. В итоге можно говорить о наличии двойственности в отношении к налогам: государство хочет больших налоговых поступлений, а хозяйствующие субъекты — меньших налоговых отчислений. В судах ведутся многочисленные споры об обоснованной налоговой выгоде. Только в Северо-Западном федеральном округе за последние четыре года было 1912 таких споров, из которых 76% выиграно налогоплательщиками.

В целом для российской экономики характерен растущий тренд налоговых поступлений в бюджет. За 2010 г. в консолидированный бюджет страны поступило налогов на сумму 7662,9 млрд руб., что на 22% больше, чем в 2009 г. Достигнутый уровень собираемости налогов был всего на 3% ниже максимума, зафиксированного в 2008 г. (Мишустин, 2011). Тем не менее задолженность по налогам и сборам в консолидированный бюджет Российской Федерации на 1 января 2011 г. не так уж и мала и составляет 703,4 млрд руб. Из этой суммы 83,1% приходится на федеральные, 10,0% — региональные, 4,7% — местные налоги и 2,2% — на налоги со специальными режимами (Статистические данные Росстата: финансы). Несмотря на рост налоговых поступлений в бюджет (в том числе и по налогу на прибыль — на 40%), задача повышения наполнения доходной части бюджета остается главной. Во всех регионах проводится мониторинг поступлений доходов в бюджет. С учетом результатов мониторинга разрабатываются мероприятия экономического и организационного характера по мобилизации доходов в регионе. Важным моментом в решении этих задач выступает совершенствование работы налоговых органов.

Вместе с тем хотелось бы отметить, что немаловажное значение для повышения стабильности налоговых поступлений в бюджет имеет не только усиление

---

<sup>1</sup> Эл. адрес: sweta.kurischeva@yandex.ru

налогового контроля, но и расширение информационного поля об эффективности расходования собранных налоговых средств. В настоящее время в большинстве стран мира публикуются личные доходы государственных служащих, занимающих руководящие должности. Не является исключением в этом плане и Россия. Приводится также список российских бизнесменов-миллиардеров, число которых, по данным американского журнала *Forbes*, на 9 марта 2011 г. составило 101 человек, что на 39 человек больше, чем в 2010 г. При этом сами миллиардеры по величине дохода резко различаются между собой: у восьми из них доход не превышает 1 млрд долл., у 46 находится в интервале 1,1—2,1 млрд долл., у 20 — в интервале 2,1—5 млрд долл., у 16 — в интервале 5,1—10 млрд долл., у 10 — в интервале 10,1—20 млрд долл., а у самого богатого россиянина — 24 млрд долл. (по данным статистики *Forbes*, 2011). По числу миллиардеров Россия занимает третье место в мире, уступая лишь США (413 человек) и Китаю (115 человек). Число миллионеров в России меньше, чем в других странах. Их доля в числе домохозяйств, по косвенным оценкам, менее 1%, в то время как в Сингапуре 15,5% семей — миллионеры, в Швейцарии 9,9%, в США — 4,5%. Россия остается бедной страной по уровню жизни населения, занимая 53-е место по ВВП на душу населения. Продолжается процесс социального расслоения населения, что не повышает доверия к государству и, соответственно, не способствует росту доходов его бюджета.

С общегосударственной позиции естественно стремление налоговых органов усилить контроль за соблюдением юридическими и физическими лицами законодательства о налогах и сборах с помощью камеральных и выездных налоговых проверок. Только в 2009 г. в Санкт-Петербурге было доначислено налогов на сумму 16,6 млрд руб., а в целом по России бюджет пополнился за счет выездных проверок на 13%. Камеральные налоговые проверки сегодня рассматриваются налоговыми органами как способ отбора претендентов на выездные налоговые проверки. Свыше 95% камеральных проверок в 2009 г. закончились без доначислений сумм налогов (Серова, 2010). В 2010 г. количество камеральных налоговых проверок по сравнению с 2009 г. уменьшилось практически во всех регионах России (рост наблюдался лишь в двух регионах — Москве и Чеченской Республике). Цена одной камеральной проверки в 2010 г. варьировалась по регионам от 5 тыс. (Республика Марий-Эл) до 161,9 тыс. руб. (Красноярский край). Однако наибольшие затраты несут предприятия по выездным налоговым проверкам. Соотношение цен выездной и камеральной налоговых проверок по России составляет 150 раз, а по Санкт-Петербургу — 101 (Серова, 2011а, с. 6). Поэтому, чтобы уменьшить риск стать объектом налогового контроля, предприятия должны уделять внимание анализу тех экономических показателей, которые представлены в концепции системы планирования выездных налоговых проверок.

В настоящее время можно составить некоторую картину работы налоговых органов, поскольку появились публикации статистических данных результатов работы налоговых органов, которые позволяют видеть по регионам среднюю цену проверок, темп изменения количества проверок, эффективность взыскания в бюджет сумм налоговых начислений и получить представление о состоянии региона и его роли в достижениях налогового контроля. В газете «Учет. Налоги. Право» в 2010 и в 2011 гг. (№ 14 и № 15 соответственно) кроме этой информации приведен также рейтинг налоговой безопасности регионов. Сравнительную оценку изменений результатов налогового контроля в целом по России в 2010 г. по сравнению с 2009 г. можно дать, изучив вариацию этой деятельности по регионам. С этой целью нами были использованы кривые ранжирования, которые позволяют описать вариацию изучаемого признака в виде соответству-

ющих математических функций:  $y = f(x)$ , где  $y$  — изучаемый признак (темп роста числа проверок, цена ревизии и т. д.), а  $x$  — номер региона в порядке возрастания (убывания) значений исследуемого признака. С этой целью проводится сортировка данных, строится гистограмма ранжированного ряда, на основе которой в ППП MS Excel в режиме «Мастер диаграмм» можно получить кривые ранжирования в виде разных математических функций. Параметры некоторых из них имеют четкую экономическую интерпретацию, что повышает корректность выводов о дифференциации регионов по основным показателям налогового контроля. Кроме того, кривая ранжирования (независимо от вида математической функции) дает представление о среднем и медианном значении признака в целом по России, а также о его величине по региону, занимающему первое, последнее и любое другое место среди регионов России. Соответственно кривая ранжирования позволяет оценить амплитуду колебания признака, а в ряде случаев и коэффициент вариации. Являясь формой сжатия информации, кривая ранжирования одновременно раскрывает характер вариации исследуемого признака и тем самым дает более емкое представление об изучаемом явлении. Выводы по кривым ранжирования, построенным по регионам России за 2009 и 2010 гг. относительно ряда итогов налогового контроля, рассматриваются ниже.

В 2010 г. продолжался рост числа регионов с благоприятной тенденцией сокращения количества выездных проверок. Если в 2009 г. по сравнению с 2008 г. число таких проверок было снижено на 2,6%, то в 2010 г. по сравнению с 2009 г. снижение составило 7,8%. В целом по России распределение регионов по темпу роста числа выездных налоговых проверок в 2010 г. по сравнению с 2009 г. характеризовалось степенной функцией:  $y = 51,683x^{0.1646}$ , где  $y$  — темп роста (в процентах),  $x$  — номер региона в порядке возрастания темпов роста. Подставив в это уравнение, например,  $x = 1$ , получим минимальное значение темпа роста для региона, занимающего первое место по темпу снижения числа выездных налоговых проверок в 2010 г. Минимум составляет 51,68%, что практически совпадает с фактическими данными (наибольшее изменение количества выездных проверок наблюдалось в Карачаево-Черкесской Республике: 48,2%, т. е. темп роста составил 51,8%). Рассматриваемая функция описывает 96,5% вариации регионов России по темпу роста числа выездных проверок. Графическое представление рассматриваемой кривой ранжирования представлено на рис. 1.

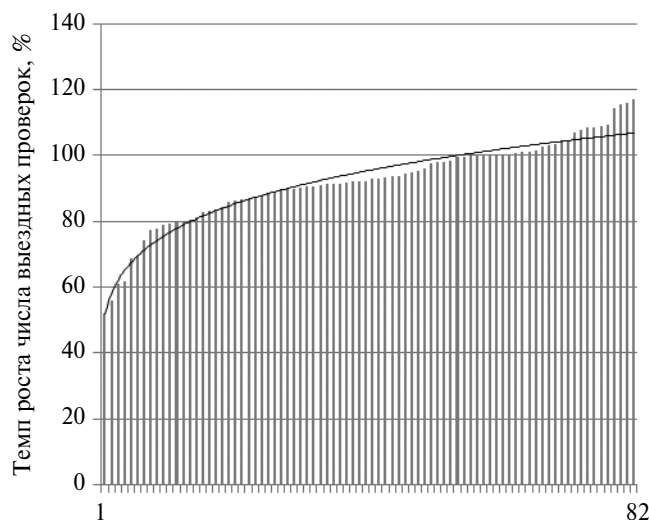


Рис. 1. Кривая ранжирования регионов России по темпам роста числа выездных проверок

Величина  $x^{0,1646}$  показывает, во сколько раз темп роста числа выездных проверок в регионе, занимающем соответствующее место (с номерами 2, 3, ..., 82), больше, чем в регионе с минимальным темпом роста (занимающем начальное место с номером 1 в ранжированном ряду). Для региона с номером 82 эта величина кратности составила 2,06 раза, а фактически для Республики Саха — 2,26 раза.

Характеризуя вариацию темпов роста числа выездных проверок через степенную функцию, мы исходим из предположения о среднем геометрическом темпе роста. При оценке параметров этой функции она должна быть линеаризована, т. е. сведена к линейной функции, что производится путем ее логарифмирования. В результате, применяя для оценки параметров метод наименьших квадратов, можно из первого уравнения системы нормальных уравнений найти  $\sum \ln y$  и соответственно среднюю геометрическую:  $y = \sqrt[n]{\prod y}$ . Иными словами, применительно к степенной функции, имеем:

$$\sum \ln y = n \ln a + b \sum \ln x,$$

где  $\sum \ln x = \ln$  (факториала 82), ибо  $x$  — порядковые номера регионов от 1 до 82. В данном случае  $\sum \ln x = 282,475$ . В итоге получим:  $\sum \ln y = 82 \ln 51,683 + 0,1646 \times 282,475 = 369,9958$ . Эта величина иначе может быть записана как  $369,9958 = \ln(\prod y)$ . Соответственно средняя из логарифмов составит 4,512, а средний темп роста равен 91,1% ( $e^{4,512}$ ).

Рассмотренная кривая ранжирования объединяет все регионы России. Вместе с тем в 57 регионах страны число выездных проверок снижалось. Кривая ранжирования этих регионов описывается уравнением полулогарифмической функции вида:

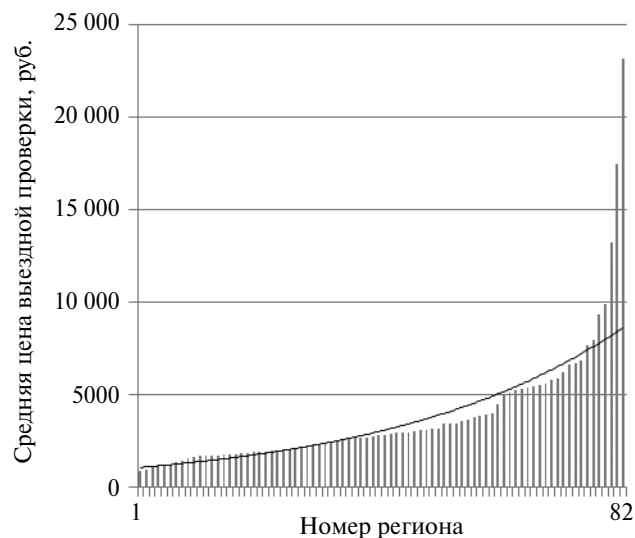
$$y = 11,932 \ln x - 50,63, \text{ для которого } R^2 = 0,985.$$

Это уравнение характеризует замедленное изменение темпов снижения числа выездных проверок по данной группе. В 21 регионе число выездных проверок росло. Соответствующая кривая ранжирования описывается уравнением:  $y = 0,0848x^{1,7197}$  при  $R^2 = 0,992$ , где  $y$  — темпы прироста в процентах. Это уравнение показывает, что в выделенной группе регионов наименьшее увеличение числа выездных проверок составляло 0,085% (фактически 0,1% — в Москве), а наибольшее 15,9% (фактически 16,9% — в Республике Саха).

Результативность выездных проверок оценивается средней ценой одной ревизии. В 2010 г. она выросла незначительно — всего на 1% по сравнению с 2009 г., составив 5,56 млн руб. Распределение регионов России по данному показателю характеризуется экспонентой:  $y = 1057,8e^{0,0256x}$  с коэффициентом детерминации  $R^2 = 0,916$ . График кривой ранжирования представлен на рис. 2.

Величина  $e^{0,0256} = 1,02593$  является коэффициентом дифференциации и показывает, что с переходом от региона к региону цена ревизии увеличивается в среднем на 2,593%, что несколько выше, чем в 2009 г., когда прирост составлял 2,4%. В целом по регионам средняя цена одной выездной проверки варьирует весьма существенно: от 903 тыс. руб. в Карачаево-Черкесской Республике до 23,1 млн руб. в Кабардино-Балкарской Республике. В 46 регионах страны средняя цена одной выездной проверки не превышала 3,1 млн руб., а в 5 регионах она превышала 9 млн руб. (Москва — 17,5; Сахалинская обл. — 13,2; Республика Северная Осетия — Алания — 9,9; Ставропольский край — 9,3).

Представление о структурных изменениях в распределении сумм доначислений налогов в результате выездных проверок в 2010 г. по сравнению с 2009 г. дает табл. 1.



**Рис. 2. Кривая ранжирования регионов России по средней цене выездной проверки**

Как видим, разброс данных о стоимости для предприятий одной выездной проверки достаточно широк: коэффициенты вариации составили в 2009 г. 220%, а в 2010 г. чуть ниже — 208%. Столь высокая дифференциация цены одной проверки обусловила необходимость группировки с неравными интервалами и выявила наличие двух пиков частот как в 2009 г., так и в 2010 г. Однако неравные интервалы не позволяют сравнивать удельные веса по группам между собой. Поэтому была рассчитана плотность распределения: на 50 тыс. руб. величины интервала (последние две графы таблицы). Сравнивая этот показатель по группам, можно заключить, что модальная цена проверки в 2009 и 2010 гг. приходилась на интервал от 50 до 100 тыс. руб. В целом распределение сумм доначислений налогов за рассматриваемые два года существенно не изменилось: коэффициент ранговой корреляции Спирмена между рангами регионов в одном и другом году составил 0,902, а индекс Салаи — 0,127. Коэффициент Спирмена подтвердил, что распределение цен по проверкам за эти годы согласуется друг с другом, а индекс Салаи показал, что структурные сдвиги невелики, так как его значение далеко от единицы — максимального значения). Ввиду чрез-

Таблица 1

**Распределение выездных проверок по сумме доначислений налогов**

Группы проверок по сумме доначислений, тыс. руб.	Число выездных проверок, в % к итогу 2009 г.	Число выездных проверок, в % к итогу 2010 г.	Плотность распределения (на 50 тыс. руб. интервала) 2009 г.	Плотность распределения (на 50 тыс. руб. интервала) 2010 г.
До 50	6,1	3,9	6,1	3,9
50—100	7,4	4,6	7,4	4,6
100—500	33,2	31,4	4,15	3,925
500—1000	14,7	16,6	1,47	1,66
1000—10 000	31,2	35,9	0,1733	0,199444
10 000—50 000	6,1	6,2	0,007625	0,00775
Свыше 50 000	1,3	1,4	0,001625	0,00175
Итого	100	100		

Источники: Серова, 2011б.

вычайно широкой вариации сумм доначислений по итогам налоговых проверок средние значения недостаточно устойчивы. Для сравнения средней оценки цены одной выездной проверки по годам была принята медиана как фактическое центральное значение. В 2009 г. она составила 612,2 тыс. руб., а в 2010 г. выросла до 804,2 тыс. руб. Следовательно, в 2009 г. половина выездных налоговых проверок по сумме доначислений не превышала 612,2 тыс. руб., а для другой половины этот уровень был превзойден. В 2010 г. соответственно 50% проверок имели сумму доначисленных налогов не более 804,2 тыс. руб., а в других 50% проверок — выше этой величины. Чтобы понятие о вариации цены одной выездной проверки было более полным, рассчитаем межквартильный размах:  $IQR = Q_3 - Q_1$ , где  $Q_1$  и  $Q_3$  — первый и третий квартили соответственно (табл. 2).

Таблица 2

## Сравнение квартилей цены выездной проверки за 2009 и 2010 гг.

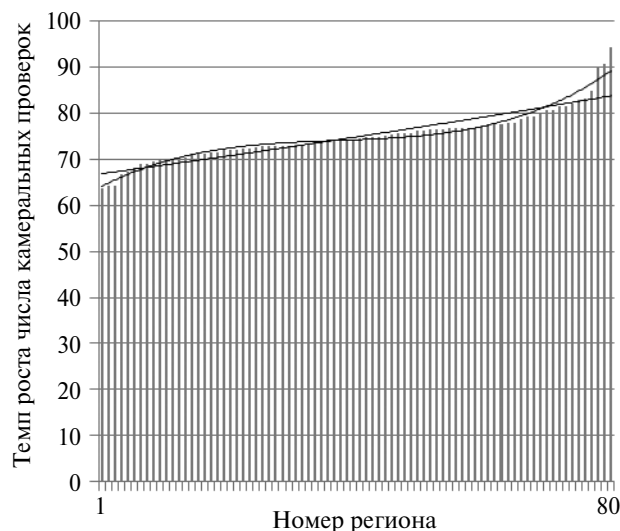
Показатели, тыс. руб.	2009	2010
Первый квартиль ( $Q_1$ )	238,6	310,2
Третий квартиль ( $Q_3$ )	4923,1	5637,9
Межквартильный размах ( $IQR$ )	4684,5	5327,7

Как видим, все показатели в 2009 г. ниже, чем в 2010 г. Величина первого квартиля показывает, что 25% проверок заканчивались суммой доначислений налогов и их санкций в 2009 г. не выше 238,6 тыс. руб., а в 2010 г. — не более 310,2 тыс. руб. Третий квартиль фиксирует минимальную планку цены одной проверки для 75-го перцентиля, т. е. для 25% проверок сумма налоговых доначислений превышала в 2009 г. 4,9 млн руб., а в 2010 г. — 5,6 млн руб. Увеличился также и межквартильный размах. Он регистрирует амплитуду колебаний для центральных 50% проверок: его величина выросла с 4,7 млн до 5,3 млн руб.

Величина межквартильного размаха в случае нормального распределения проверок связана со стандартным отклонением  $\sigma$  следующим соотношением:  $\sigma = 0,7413IQR$ .

Для рассматриваемых данных это соотношение не действует. Диапазон вариации в целом по величине стандартного отклонения примерно в два раза превышает силу вариации центральной части распределения, что означает явную асимметрию выездных проверок по сумме доначислений налогов: коэффициенты асимметрии составили в 2009 г. 1,18, а в 2010 г. — 1,21. Во многом такая дифференциация цен связана с разным характером проводимых проверок. Одни носят плановый характер, другие вызваны сигналами со стороны правоохранительных органов, третьи проводятся по поручениям ФНС России. В последнем случае, как отмечено в указанной публикации, цена ревизии может составлять более 80 млн руб.

Определенным ресурсом в снижении затрат предприятий на мероприятия налогового контроля выступает и сокращение числа камеральных проверок. Распределение 80 регионов России по темпам снижения числа камеральных проверок описывается экспонентой вида:  $y = 66,682e^{0,0028x}$ , где  $y$  — темпы роста от 68,3% в Калининградской области до 94,3% в Кабардино-Балкарской Республике, а  $x$  — номер региона в порядке возрастания темпов (два региона из анализа исключены ввиду наличия у них обратной тенденции роста числа камеральных проверок: это, как уже указывалось, Москва и Чеченская Республика). Коэффициент дифференциации, как видно из уравнения, невелик и составляет 1,0028, т. е. наблюдается медленное изменение темпов роста по регионам с данным коэффициентом. Экспонента объясняет 87,6% всей вариации. Лучшее



**Рис. 3.** Кривая ранжирования регионов России по темпам роста числа камеральных проверок

описание изменения темпов снижения числа камеральных проверок дает парабола третьей степени  $y = 0,0002x^3 - 0,0188x^2 + 0,7543x + 63,361$ ,  $R^2 = 0,96$  (рис. 3).

Данная функция объясняет 96% изменчивости темпов числа проверок. Вместе с тем надо учитывать: ввиду того, что  $x$  — номер ранга региона, то его вариация в данном случае значительно превышает вариацию темпов роста. Коэффициент вариации рангов определяется по формуле:

$$V = ((n - 1)/3(n + 1))^{0,5},$$

что при  $n = 80$  составит 57%, в то время как коэффициент вариации темпов снижения оказывается равным лишь 7%. При таких резких колебаниях в вариации увеличение степени полинома приводит для рангов высокого порядка к результатам, не соответствующим реальному положению. Так, для регионов с номерами (рангами) 77 и выше по данной кривой получим растущие темпы роста (более 100%). Поэтому в такой ситуации лучше воспользоваться функцией с меньшим числом параметров, т. е. экспонентой.

Средняя цена одной камеральной проверки изменяется по регионам также по экспоненте:  $y = 7,5659e^{0,0243x}$  с достаточно высоким коэффициентом дифференциации 1,0246. Данная функция охватывает 89% вариации по регионам средней цены. Долю оцененной уравнением вариации средней цены можно увеличить, исключив из рассмотрения два региона (Москву и Красноярский край), для которых средняя цена была в 1,8 и в 2,3 раза соответственно выше цены 80-го региона (Тульская область). Тогда кривая ранжирования составит:  $y = 7,957e^{0,0225x}$  и соответственно  $R^2 = 0,941$ , что позволяет более корректно найти величину средней цены по регионам с разными порядковыми номерами. Величина  $e^{0,0225} = 1,022755$  (коэффициент дифференциации) показывает, что цена одной камеральной проверки изменяется по регионам в геометрической прогрессии с данным коэффициентом. На основании экспоненты можно определить также медианное значение цены камеральной проверки, которое для данной функции совпадает со средней геометрической величиной. Это объясняется тем, что экспонента ( $y = ae^{bx}$ ) равносильна показательной кривой ( $y = ab^x$ , где  $b = e^b$  из экспоненты). Подставив это выражение  $y$  в формулу средней геометрической, получим:  $y = (ab^1 ab^2 ab^3 \dots ab^n)^{(1/n)} = a(b^{n(n+1)/2})^{(1/n)} = ab^{(n+1)/2}$ , что и представляет собой медиану, номер которой  $(n + 1)/2$ . Для рассматриваемых данных ме-

диана составила 19,6 тыс. руб., что достаточно близко к фактической величине (19,8 тыс. руб.), полученной при обработке исходных данных по регионам в режиме описательной статистики. Ее величина показывает, что в 50% камеральных проверок цена их не превышала 19,6 тыс. руб. Экспонента позволяет также оценить и среднюю арифметическую цену проверки, воспользовавшись формулой:

$$y = ab(1 - b^n)/n(1 - b),$$

где, по нашим данным,  $a = 7,957$ ,  $b = 1,022755$  и, соответственно, средняя цена проверки составит 22,57 тыс. руб. при фактической средней 22,87 тыс. руб.

Эффективность налогового контроля оценивается как доля средств, попавших в бюджет в результате доначислений по налоговым проверкам. В целом по стране 56% составляет эффективность взыскания. Однако в двух регионах (Чукотский АО и Камчатский край) эта доля взыскания была выше более чем в два раза. Исключив их из анализа, получаем, что кривая ранжирования 80 регионов по эффективности взыскания сумм налоговых доначислений наилучшим образом описывается степенной функцией:  $y = 10,245x^{0,0467}$  при  $R^2 = 0,9567$ , где  $y$  — доля платежей от налоговых проверок, попавших в бюджет (в процентах). Исходя из этого уравнения, видно, что для основной части регионов России амплитуда колебаний эффективности взыскания составляет около 70 процентных пунктов (разность значений при  $x = 80$  и  $x = 1$ ). График кривой ранжирования представлен на рис. 4.

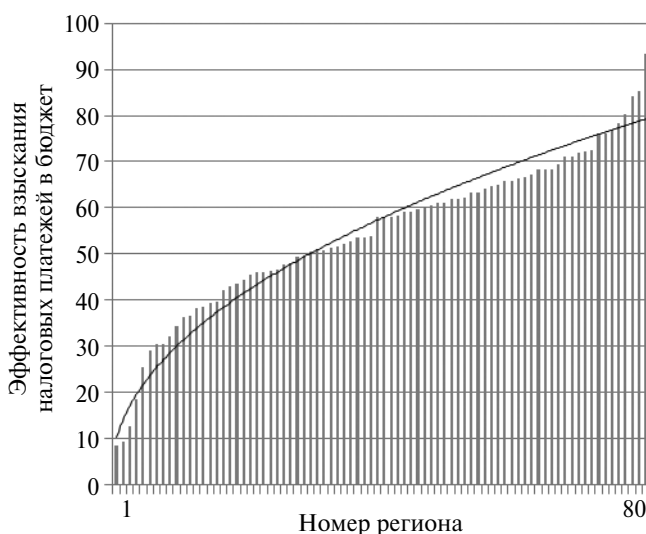
Эффективность взыскания в бюджет сумм доначисленных налогов, как показывает модель множественной регрессии, хотя и не очень сильно, но статистически значимо связана с изменением числа выездных проверок и средней ее ценой:

$$y = 68,558 + 0,361x_1 - 0,0025x_2; \quad R^2 = 0,264; \quad F = 14,17,$$

(t)           (22,6)           (2,4)           (-4,5)

где  $x_1$  — изменение числа выездных проверок (в %);  $x_2$  — средняя цена выездной проверки (тыс. руб.);  $y$  — эффективность взыскания (в %).

Фактическое значение  $F$ -критерия Фишера (14,17) при вероятности ошибки 5% превышает его табличное значение 3,11 и свидетельствует о значимости уравнения регрессии в целом, параметры которого также статистически надежны по  $t$ -критерию Стьюдента (фактические значения  $t$ -статистики приведены



**Рис. 4. Кривая ранжирования регионов по эффективности взыскания налоговых платежей в бюджет**



под оценками параметров уравнения). Уравнение отражает прямую связь эффективности взыскания с количеством выездных проверок и обратную зависимость от цены выездной проверки: с увеличением темпа роста числа выездных проверок на 1% при неизменной средней цене эффективность взыскания возрастает в среднем на 0,361 процентного пункта, а рост средней цены ревизии на 100 тыс. руб. при неизменном числе проверок влечет за собой снижение пополнения бюджета на 0,25 процентного пункта. При этом наибольшее воздействие на эффективность взыскания оказывает снижение цены одной проверки: частный коэффициент корреляции:  $-0,448$ . Однако график зависимости эффективности взыскания от средней цены проверки свидетельствует о некоторой нелинейности этой связи. Так, для показательной кривой индекс корреляции оказался 0,593. Исходя из предположения об экспоненциальном характере связи рассматриваемых показателей, результаты регрессии улучшаются:  $R^2 = 0,437$ ;  $F$ -критерий = 30,63. Уравнение регрессии имеет вид:  $y = 74,586 \times 1,01034^{x1} \times 0,999926^{x2}$ . Для него стандартная ошибка регрессии составляет 8,7% от среднего уровня, что значительно ниже, чем для линейной функции — 30,8%. Вместе с тем параметры данного уравнения экономически не интерпретируемы.

Вариация цены выездной проверки в 2009 г. была на 34% связана с вариацией цены камеральной проверки. В 2010 г. эта связь ослабла:  $R^2 = 0,112$ , хотя и осталась статистически значимой. Уравнение регрессии составило:  $y = 2575,903 + 50,170x$ , т. е. с ростом цены камеральной проверки на 1000 руб. наблюдается рост средней цены выездной проверки в среднем на 50,17 тыс. руб. (параметры уравнения по  $t$ -критерию статистически значимы).

Рост цены выездной проверки во многом связан с увеличением ее продолжительности, динамика которой по непрерывным проверкам оказалась следующей: 2008 г. — 72 дня; 2009 г. — 75 дней; 2010 г. — 84 дня. По некоторым регионам эти сроки были значительно выше (например, в Московской области продолжительность выездной проверки составляла в среднем 137 дней). ФНС России считает, что срок выездной проверки должен быть снижен. Используя рассмотренные выше показатели, был составлен рейтинг регионов с точки зрения налоговой безопасности в них. Не ставя под сомнение результаты рейтинга, хотелось бы отметить, что в наибольшей мере позиция региона в рейтинге связана с ценой камеральной и выездной налоговых проверок: коэффициенты корреляции соответственно составили 0,605 и 0,542. Их совместное влияние обуславливает почти 50% колеблемости номера рейтинга (совокупный коэффициент корреляции составил 0,704). Другие факторы (эффективность взыскания в бюджет сумм налоговых доначислений, темпы изменения числа камеральных и выездных проверок) оказались статистически незначимыми. Рейтинг налоговой безопасности дает некоторое представление о положении того или иного региона с точки зрения сокращения затрат предприятий на осуществление налогового контроля. Вместе с тем высокая налоговая опасность региона не означает его непривлекательности для ведения бизнеса. Так, журнал *Forbes* опубликовал 31 мая 2011 г. рейтинг 30 лучших для бизнеса регионов России. В нем лидирует Татарстан, второе место занимает Свердловская область, а третье — Краснодарский край (в рейтинге не участвовали такие регионы, как Москва, Московская область, Санкт-Петербург и Ленинградская область ввиду их уникального положения, а также республики Северного Кавказа из-за проблем с безопасностью). Однако в рейтинге налоговой безопасности эти регионы отнюдь не лидируют, занимая соответственно 78-е, 60—61-е; 25—28-е места.

Чтобы снизить вероятность попадания под выездную налоговую проверку, предприятия должны знать пороговые значения ряда показателей финансово-хозяйственной деятельности, которые утверждены в концепции системы

планирования выездных налоговых проверок как критерии оценки риска для отбора объектов (организаций) при проведении налогового контроля (Приказ ФНС РФ..., 2007). С этой целью предприятие должно проводить статистический анализ своей деятельности и сравнивать его результаты с информацией органов государственной статистики по региону по данному виду деятельности. В настоящее время разработанная ФНС России концепция содержит 12 критериев. Прежде всего предприятия должны рассчитывать коэффициент налоговой нагрузки как отношение суммы уплаченных за год налогов к величине выручки за год без НДС. Данный показатель по видам экономической деятельности ежегодно публикуется ФНС РФ начиная с 2006 г. Так, в целом по России в строительстве он составил в 2010 г. 11,3%, в обрабатывающих производствах — 7,2%, а по организациям розничной торговли — 3,7%. Для многих видов экономической деятельности в связи с финансовым кризисом налоговая нагрузка в 2009—2010 гг. была ниже, чем в предыдущие два года (сельское хозяйство, добыча полезных ископаемых, обрабатывающие производства, производство и распределение энергии, газа и воды). Из 34 публикуемых видов экономической деятельности в 23 налоговая нагрузка в 2009 г. была установлена ниже, чем в 2008 г. В результате в экономике страны в 2009 г., как отметил премьер-министр В. В. Путин, было оставлено на развитие производства 700 млрд руб. В 2010 г. этот процесс продолжился: в 30 видах экономической деятельности налоговая нагрузка была ниже уровня 2009 г. (Приказ ФНС РФ..., 2011). В 2011 г. налоговая нагрузка, к сожалению, будет расти в связи с ростом тарифов страховых платежей для основной массы предприятий, что является негативным симптомом для дальнейшего ухудшения их экономического положения. По предварительным оценкам, переход на новые тарифы страховых платежей приведет к росту налоговых поступлений на 800—850 млрд руб.

Налоговую нагрузку предприятия, конечно, должны рассчитывать не только по итогам года. Ее следует предусматривать при внутрифирменном планировании, определив долю прибыли в выручке, долю фонда оплаты труда с отчислениями во внебюджетные фонды, налоговую базу для НДС и сумму налоговых платежей. Предприятия должны заранее знать, сколько копеек нужно заплатить в бюджет с рубля выручки. В мировой экономике компании затрачивают на налоги с заработной платы примерно 21 день в год. Во многих странах налоговая нагрузка на фонд оплаты труда распределена между работниками и работодателями в соответствующих пропорциях, (США, Германия, Англия, Израиль, Бельгия и др.). В России, по данным опроса на конец 2009 г., наиболее обременительными налогами для бизнеса 81% опрошенных назвали налог на прибыль, ЕСН и налог на доходы физических лиц (Грант Торнтон, 2010).

Для предприятий, являющихся плательщиками НДС, существенную роль играет и такой показатель, как доля вычетов по данному налогу в процентах от общей суммы начисленного налога. По Санкт-Петербургу она не должна быть выше 91,1%. В настоящее время ФНС РФ публикует информацию по регионам страны о доле безопасного вычета НДС (Серова, 2011а). В целом по России в 2010 г. для предприятий снизился риск налогового контроля по НДС, так как доля безопасного вычета НДС увеличилась по сравнению с 2009 г. с 87,8% до 88,3%. Вместе с тем эта тенденция проявилась не во всех регионах, а лишь в 45 из 82. Вариация доли «безопасного вычета» НДС по всем регионам России в 2010 г. характеризовалась полулогарифмической кривой:

$$y = 66,037 + 6,4799 \ln x, \quad R^2 = 0,9318.$$

Данная функция (график представлен на рис. 5) не только позволяет видеть амплитуду колебаний изучаемого признака (подставив в нее  $x = 1$  и  $x = 82$ , по-

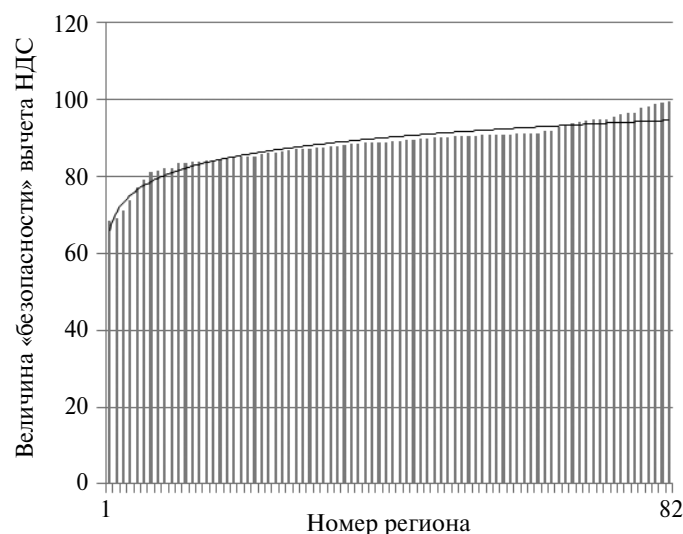


Рис. 5. Кривая ранжирования регионов по величине «безопасного» вычета НДС

лучим  $y_{\min} = 66\%$  и  $y_{\max} = 94,6\%$ , что достаточно близко к реальным данным: Ямало-Ненецкий АО — 68,3% и Астраханская область — 99,4%). На ее основе можно определить также среднее и медианное значения: медиана составила 90,17% (в уравнение подставляется ее номер), а средняя величина равна 88,35%. Последнее значение было рассчитано исходя из первого уравнения системы нормальных уравнений, т. е.  $\sum y = na + b \sum \ln x$ , где  $a = 66,037$ ;  $b = 6,4799$ ;  $\sum \ln x = \ln 82! = 282,475$ .

Для 37 регионов с падающими темпами роста удельного веса вычета по НДС вариация доли «безопасного вычета» описывается степенной функцией  $y = 67,274x^{0,0947}$ ,  $R^2 = 0,9603$ , которая показывает соотношение максимальной и минимальной доли вычета по НДС — 1,4 раза ( $37^{0,0947}$ ) по этой группе регионов.

В настоящее время, как показал опрос читателей газеты «Учет. Налоги. Право», большинство предприятий (57%) ориентируются на безопасную долю вычета НДС, а 43% предприятий не корректируют вычеты, отражая в налоговой декларации все как есть (Серова, 2011а).

Поводом для выбора объекта выездной налоговой проверки может быть также опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации, что, как правило, приводит к отражению в бухгалтерской и налоговой отчетности убытков, наличие которых в течение двух и более лет считается нежелательным. Общеизвестно, что любое изменение выручки от реализации порождает более сильное изменение прибыли. Соответственно опережающий темп роста доходов от реализации над темпом роста расходов по ней обеспечивает не только безубыточную деятельность организации, но и способствует увеличению прибыли, а соответственно, и налоговых поступлений в бюджет. Поэтому одним из критериев отбора предприятий на выездную налоговую проверку является превышение темпа роста расходов над темпом роста доходов от реализации.

Бухгалтер предприятия также должен следить за среднемесячной заработной платой работника по данному виду экономической деятельности в своем регионе. Во всех регионах России в настоящее время работают специальные «зарплатные комиссии». В Санкт-Петербурге за 9 месяцев 2010 г. на них побывали 4386 компаний, в которых средняя заработная плата была либо ниже минимальной, либо ниже среднеотраслевой по региону. В такой ситуации предприятия не доплачивают налог на доходы физических лиц, уменьшают страховые взносы во

внебюджетные фонды и, естественно, увеличивают вероятность пристального внимания со стороны налоговых органов. В известной мере сегодня такое положение вещей обусловлено резким увеличением ставки страховых взносов в Пенсионный фонд России.

Важную роль играет и отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от аналогичного показателя для вида деятельности по данным статистики. Отклонение в сторону уменьшения рентабельности от среднеотраслевого показателя допускается по концепции ФНС РФ не более чем на 10%. Среди множества показателей рентабельности ФНС России акцентирует внимание на рентабельности проданных товаров (продукции, работ, услуг) и рентабельности активов. При расчете этих показателей сальдированный финансовый результат сравнивается соответственно с себестоимостью проданных товаров (продукции, работ, услуг) и стоимостью активов организаций. Конечно, в первую очередь налоговые органы интересуются убыточными предприятиями, число которых в 2010 г. снизилось в России по сравнению с 2009 г. и составило 27,8% от всех организаций. В ходе проверок в 2010 г. налоговые органы сняли 87 млрд руб. убытков. Для повышения качества налогового контроля в налоговых инспекциях работают «убыточные комиссии». В результате их деятельности предприятия отказались от убытков в размере 174 млрд руб. В среднем одной уточненной декларацией в 2010 г. убыток уменьшался на 6,8 млн руб., что больше чем в 2009 г. на 1,3 млн руб. Вместе с тем, чтобы снизить риск выездной налоговой проверки, предприятия могут сами уменьшить убытки (как правило, по просьбе налоговых инспекторов). В 2010 г. добровольное снижение убытков составило 728 млн руб., что в 2,07 раза превышает уровень 2009 г. В аналитической работе налоговых органов с 2009 г. изучается новый показатель — убытки, уменьшенные в связи с самостоятельной оценкой риска.

Для субъектов малого бизнеса, использующих упрощенную систему налогообложения, существенным является также приближение к предельным значениям некоторых показателей, установленных Налоговым кодексом РФ: средняя численность работников — не более 100 человек, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не более 100 млн руб., размер доходов от реализации — не более 60 млн руб. (в 2010 г.).

К числу обязательных показателей-критериев оценки налоговых рисков относятся и наличие цепочек посредников без существенных экономических причин. Имеются в виду массовые договоры с контрагентами-перекупщиками, преследующими получение налоговой выгоды. Также плохим симптомом является частая смена адреса предприятия и, как следствие, миграция между налоговыми инспекциями. Такое положение может быть связано с функционированием в теневом секторе экономики. Специальное внимание в концепции уделено такому показателю, как ведение хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. Здесь имеется в виду использование предприятием схем ухода от налогообложения. В настоящее время на сайте ФНС России размещены четыре схемы, на которые в первую очередь акцентируют внимание налоговые органы как на опасных путях ухода от налогообложения:

- наличие фирм однодневок;
- преобладание вексельных расчетов;
- сокращение платежей по акцизам за счет спиртосодержащей схемы;
- наличие в штате предприятия не менее 50% инвалидов и обеспечение выпуска продукции не их силами, а с привлечением персонала по договорам аутсорсинга.

Не рассматривая содержательную сторону каждой из перечисленных схем, следует отметить, что сам по себе критерий высокого налогового риска существ-

венно расширяет систему показателей для оценки вероятности стать объектом особого внимания со стороны налоговых органов. Система показателей должна включать не только показатели, по которым концепцией установлены пороговые значения в виде среднеотраслевых уровней (о чем было указано выше), но и широкий спектр показателей, раскрывающих внутреннюю сторону хозяйственных операций, позволяющих анализировать причины конкретного финансового положения предприятия, включая неритмичность производства, отсутствие материально-технической базы для достижения необходимых результатов экономической деятельности.

Приоритетным должен стать статистический анализ динамики. Важно не только знать, как изменился показатель (по абсолютной величине и в процентах, что традиционно рассчитывается на предприятиях), но и анализировать тенденции развития, чтобы строить краткосрочные прогнозы. Налоговые органы, естественно, могут поинтересоваться динамикой сумм начисленных налогов с целью выявления организаций, у которых наблюдается падающая тенденция. Для контроля за полнотой и своевременностью перечисления налогов изучается динамика уплаченных сумм в бюджет. Не обходится вниманием и анализ тенденции дебиторской и кредиторской задолженности. Значительное увеличение ее объема при большой величине импорта или при малой выручке может стать причиной пристального интереса налоговых органов к работе предприятия. Негативным параметром считается и повышающаяся тенденция кредиторской задолженности при значительных вычетах НДС. В настоящее время налоговыми органами разрабатывается комплексная программа для выбора кандидатов на выездные проверки, которая включает в себя более 40 показателей для суждения о возможных нарушениях законодательства. По налогу на прибыль одним из таких критериев является большой объем дебиторской задолженности, а по НДС — расхождение выручки по бухгалтерскому учету и по налоговой декларации.

Чтобы оптимизировать свои расходы по налогам, предприятие должно не только иметь представление о состоянии основных показателей развития в регионе, но и на основе анализа динамики прогнозировать их хотя бы на ближайший год. Это позволит укрепить позиции предприятия в условиях рыночной экономики и уменьшить риск штрафных налоговых санкций.

В настоящее время для оценки налогового риска на предприятии разработана автоматизированная программа СБиС++. Она оценивает риск выездной проверки исходя из 12 критериев, установленных в концепции ФНС РФ по данным бухгалтерской и налоговой отчетности. По каждому критерию дается заключение в дихотомической форме: есть или нет риска (СБиС + электронная отчетность). Это позволяет предприятию видеть свои слабые стороны и корректировать в дальнейшем управленческие решения. При необходимости может быть дана и обобщенная оценка риска как вероятность негативной ситуации в общем объеме проанализированных позиций.

### Источники

- Глухов В. В., Дольде И. В., Некрасова Т. П. *Налоги. Теория и практика: учебник.* СПб, 2002.
- Сердюков А. Э., Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. *Налоги и налогообложение: учебник.* СПб, 2005.
- Мишустин М.В. *Итоги работы ФНС РФ за 2010 г.* [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) от 21.02.2011.
- Миллиардеры России, 2011; статистика Forbes.
- Серова Я. Чего ждать от ближайших налоговых проверок и комиссий // *Учет. Налоги. Право.* 2010. № 14.
- Серова Я. Узнайте, какую сумму НДС безопасно ставить к вычету в вашем регионе // *Учет. Налоги. Право.* 2011а. № 11.

*Серова Я.* Какими будут ближайшие налоговые проверки // Учет. Налоги. Право. 2011б. № 15. Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (в ред. приказов ФНС России от 14 октября 2008 г. № ММ-3-2/467@, от 22 сентября 2010 г. № ММВ-7-2/461@, от 8 апреля 2011 г. № ММВ-7-2/258@).

Грант Торнтон IBR 2010. Треть бизнесменов ошутили давление фискальных органов. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.eg-online.ru>.

Статистические данные Росстата: финансы. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [www.gks.ru](http://www.gks.ru).