

УЧЕТ ЗАТРАТ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКЦИЙ НА ВЫПОЛНЕНИЕ ФУНКЦИЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Софьин А.А.

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», Нижний Новгород, Россия (603022, Нижний Новгород, проспект Гагарина, 23), e-mail: alsofyin@yandex.ru

Современная практика структурирования информационных массивов о суммах затрат органов налогового администрирования не позволяет обеспечить аналитичность учетных данных и их релевантность разработке и внедрению гармонизированной системы управленческого мониторинга контрольных действий. В связи с этим представляется целесообразным создание методики аналитического учета затрат, обеспечивающей возможность разработки и внедрения стратегии экономии затрат налоговых органов. Статья отражает видение автора в отношении качественного формирования учетных данных о параметрах деятельности государственных органов налогового контроля. Разработанная методика способствует формированию параметров системы бухгалтерского учета затрат налоговых инспекций в разрезе первоначально важных аспектов контрольной деятельности, а также разработать стратегию развития системы налогового контроля. Является полезным материалом для бухгалтеров, налоговых инспекторов, налоговых адвокатов и консультантов в сфере налогообложения.

Ключевые слова: учет затрат, налоговый контроль, управленческий мониторинг.

COST ACCOUNTING TAX INSPECTORATE TO PERFORM THE FUNCTIONS OF TAX CONTROL

Sofjin A.A.

Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "Nizhny Novgorod State University. NI Lobachevsky", Nizhny Novgorod, Russia (603022, Nizhny Novgorod, Gagarin Avenue, 23), e-mail: alsofyin@yandex.ru

The modern practice of structuring information files on the amounts of the costs of tax administration does not allow analytic credentials and relevant development and implementation of a harmonized system of administrative monitoring of control activities. In this connection it is appropriate to create an analytical cost accounting methods, providing the opportunity to develop and implement cost-saving strategies tax authorities. The article reflects the author's vision in relation to the formation of high-quality accounting data on the parameters of public authorities of tax control. The developed technique contributes to the formation of the system parameters accounting costs in the context of tax inspections is paramount important aspects of control activities, as well as a development strategy tax control system. Is a useful material for accountants, tax inspectors, tax attorneys and consultants in the field of taxation.

Keywords: cost accounting, tax and management control monitoring.

Органы налогового администрирования, являясь учреждениями бюджетной сферы, структурируют информацию о произведенных расходах в разрезе статей, утвержденных внутренними положениями и инструкциями [1, 2].

В настоящее время все расходы бюджетных учреждений подвергаются нормированию [1]. Применяемая методика нормирования затрат содержит следующие альтернативные варианты их расчета:

- 1) индивидуально по каждому органу налогового администрирования;
- 2) в среднем по группе налоговых органов;

3) по группе с применением корректирующих коэффициентов, учитывающих местоположение и другие критерии функционирования учреждения.

При определении нормативных затрат в среднем по группе, их сумма рассчитывается как среднее арифметическое значение, исходя из затрат на функционирование всех органов налогового администрирования и их общего количества. Нам представляется нецелесообразным применение указанного подхода к нормированию в связи с очевидным наличием ряда недостатков. Прежде всего, при осуществлении расчетов не учитываются особенности функционирования налоговой инспекции, такие как состав и количество штатного персонала, уровень инфляции в отдельных субъектах РФ и другие немаловажные факторы.

При использовании третьего подхода также как и в предыдущей методике рассчитывается среднее значение нормативных затрат, которое в последующем корректируется с помощью коэффициентов, утвержденных внутренним регламентом. Данный подход имеет как преимущества, так и недостатки, которые нельзя рассматривать как несущественные. Преимуществом данного метода можно признать относительную простоту расчетов нормируемых затрат. Вместе с тем значительным недостатком, не позволяющим, по нашему мнению, внедрить данный подход на практике, является значительная степень субъективности при установлении значений уточняющих коэффициентов. Нормативные суммы затрат при расчете с использованием корректировок не будут соответствовать реальной потребности органа налогового администрирования в натуральных, трудовых, финансовых и прочих видах ресурсов.

В соответствии с действующим законодательством по бухгалтерскому учету нормативные затраты в налоговых органах могут определяться одним из следующих методов:

- 1) нормативный;
- 2) структурный;
- 3) экспертный.

При применении нормативного метода нормативы материальных и трудовых затрат в налоговых органах определяются органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя. Вместе с тем, при отсутствии утвержденных нормативов, их величина может быть установлена непосредственно руководством налоговой инспекции [1].

В органах налогового администрирования нормативный метод, на наш взгляд, целесообразно применять при определении нормативов потребления расходных материалов, затрат рабочего времени налоговых инспекторов, потребления энергетических ресурсов.

Структурный метод представляет собой ни что иное как распределение косвенных

затрат пропорционально принятой базе. В качестве базы распределения чаще всего в налоговых инспекциях применяются затраты на оплату труда налоговых инспекторов, численность основного персонала, а также площадь помещений.

Экспертный метод базируется на экспертных оценках уровня соответствующих затрат. Нельзя не отметить, что данный подход также обуславливает субъективность расчетов, в связи с чем применение его на практике может искажать реальную оценку сумм нормативных затрат и себестоимости государственных услуг.

На наш взгляд, для обеспечения точности калькуляционных нормативных затрат, необходимо применение гармонизированного сочетания нормативного и структурного методов, их определения для обеспечения точности сумм затрат на функционирование отдельных структурных подразделений и учреждения в целом.

В соответствии с действующим законодательством по бухгалтерскому учету затрат в органах налогового администрирования необходимо калькулировать полную себестоимость единицы государственной услуги. Вместе с тем для обеспечения возможности разработки и внедрения мероприятий повышения результативности налогового контроля, в частности, и системы управленческого мониторинга в целом, представляется необходимым также производить оценку учетных параметров функционирования отдельных структурных подразделений. Структурируемая таким образом информация позволит формировать массивы с необходимой степенью детализации для принятия соответствующих управленческих решений.

Достижение поставленной задачи, по нашему мнению, невозможно без детализации применяемых статей затрат налоговой инспекции.

В настоящее время затраты налоговых органов подразделяются на два вида:

- 1) нормативные прямые затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги;
- 2) нормативные общехозяйственные затраты.

В состав прямых затрат включаются следующие статьи:

- затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды налоговых инспекторов, определяемые исходя из потребности специалистов для осуществления соответствующих функциональных обязанностей;
- материальные затраты на осуществление государственной услуги;
- прочие прямые затраты, непосредственно связанные с выполнением государственного задания.

Общехозяйственные затраты включают следующую номенклатуру статей калькуляции:

- затраты на коммунальные услуги;

- затраты на содержание объектов недвижимого имущества;
- затраты на содержание объектов особо ценного движимого имущества (транспортных средств);
- затраты на приобретение услуг связи;
- затраты на приобретение транспортных услуг;
- затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды административно-управленческого персонала и служащих;
- прочие нормативные затраты общехозяйственного назначения.

В затраты на содержание имущества налоговой инспекции включаются суммы налогов, при исчислении которых указанное имущество выступает налогооблагаемой базой. Примером может выступать транспортный налог и налог на имущество организаций.

Нормативные материальные затраты, на приобретение услуг связи и приобретение транспортных услуг определяются, исходя из фактического потребления материальных запасов в предшествующих отчетных периодах в натуральном или стоимостном измерении.

Нормативные затраты на коммунальные услуги структурируются в разрезе отдельных статей, исходя из нормативов потребления коммунальных услуг в рамках реализации стратегии энергоэффективности и энергосбережения, или исходя из фактических затрат на коммунальные услуги в предшествующих отчетных периодах с учетом изменения состава имущества налогового органа (затраты на холодное водоснабжение и водоотведение, затраты на горячее водоснабжение, затраты на теплоснабжение, затраты на электроснабжение).

Действующая методика учета затрат органов налогового администрирования регламентирует следующий порядок распределения затрат на коммунальные услуги между объектами бухгалтерского учета:

- затраты на потребление электрической энергии включаются в общехозяйственные затраты в размере 90 процентов от их общей суммы и в размере 10 процентов включаются в состав затрат на содержание имущества;

- затраты на потребление тепловой энергии включаются в размере 50 процентов их общей суммы в состав общехозяйственных затрат и в размере 50 процентов в состав затрат на содержание имущества.

Не вызывает сомнений тот факт, что предложенная методика распределения косвенных затрат является субъективной и необоснованной. Устранению указанного пробела в методике учета затрат органов налогового администрирования, по нашему мнению, будет являться внедрение функционально-обоснованного распределения косвенных затрат посредством применения системы Activity based costing (ABC-метод).

Activity based costing зарекомендовал себя как прогрессивная система, позволяющая структурировать релевантные информационные массивы для принятия управленческих решений оптимизации затрат [4].

Сущность функционально обоснованного распределения косвенных затрат может быть представлена следующим алгоритмом:

- 1) деятельность организации делится на основные функции (операции). Косвенные затраты организации идентифицируются с выделенными функциями;
- 2) каждой функции приписывается отдельный объект затрат;
- 3) распределение косвенных затрат по выбранным объектам;
- 4) калькулирование себестоимости носителя затрат [3].

Выбор объектов и носителя затрат осуществляется с учетом особенностей функционирования организации, требований системы управленческого мониторинга.

В качестве объектов затрат в налоговых инспекциях нам представляется целесообразным выделить соответствующие центры ответственности, в качестве которых выступают структурные подразделения учреждения.

Распределение косвенных затрат между отдельными объектами может производиться в органах налогового администрирования на основе применения баз распределения, представленных в таблице 1. Формируемая номенклатура затрат структурных подразделений налогового органа посредством применения ABC-метода позволит обеспечить точность определения себестоимости государственных услуг в исследуемых учреждениях, а также производить ранжирование налоговых инспекций по критерию результативности деятельности и эффективности налогового контроля.

Таблица 1

Статьи косвенных затрат и предлагаемые базы их распределения

Статьи косвенных затрат	Предлагаемая база распределения
Материальные затраты на общехозяйственные нужды	<ul style="list-style-type: none"> • стоимость прямых затрат материалов; • численность основного персонала; • основная заработная плата основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней).
Основная заработная плата административно-управленческого персонала	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • основная заработная плата основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней).

Отчисления на социальные нужды от основной заработной платы административно-управленческого персонала	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • основная заработная плата основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней).
Дополнительная заработная плата административно-управленческого персонала;	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • основная заработная плата основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней).
Отчисления на социальные нужды от дополнительной заработной платы административно-управленческого персонала;	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • основная заработная плата основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней).
Амортизация основных средств налоговой инспекции, используемых в общехозяйственных целях;	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • основная заработная плата основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней).
Содержание зданий;	<ul style="list-style-type: none"> • площадь структурного подразделения.
Все виды ремонтов зданий налоговых инспекций;	<ul style="list-style-type: none"> • площадь структурного подразделения.
Затраты на охрану труда и технику безопасности;	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней).
Командировки и перемещения сотрудников;	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней).
Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны,	<ul style="list-style-type: none"> • площадь структурного подразделения.
Затраты на содержание прочего общехозяйственного персонала (клининговые служащие и т.д.);	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней); • площадь структурного подразделения.
Охрана труда и подготовка кадров;	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала
Налоги (транспортный налог и налог на имущество организаций);	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней); • площадь структурного подразделения.
Прочие затраты.	<ul style="list-style-type: none"> • численность основного персонала; • основная заработная плата основного персонала; • количество отработанных человеко-часов (человеко-дней); • стоимость прямых затрат материалов; • площадь структурного подразделения.

Не вызывает сомнений тот факт, что сформировавшаяся практика бухгалтерского учета расходов от осуществления деятельности органов налогового администрирования не позволяет структурировать информационные массивы, адаптивные формированию и реализации функционирования системы управленческого мониторинга учетно-контрольной работы в налоговых инспекциях.

Представляется необходимой разработка методики учета затрат налоговых органов, позволяющая обеспечить возможность оценки результативности камеральных, выездных налоговых проверок и осуществления работы налоговой инспекции в целом [5].

Оптимальной для агрегирования релевантной информации эффективному осуществлению управленческого мониторинга выполнения контрольных мероприятий налоговыми органами представляется следующая группировка статей затрат (таблица 2).

Таблица 2

Группировка статей затрат органов налогового администрирования на осуществление контрольных мероприятий

Группы затрат	Статьи затрат
1. Затраты на регистрацию и учет налогоплательщиков; 2. Затраты на осуществление оперативного контроля; 3. Затраты на осуществление камерального налогового контроля; 4. Затраты на осуществление выездного налогового контроля; 5. Затраты на осуществление досудебного аудита и взыскание задолженности; 6. Затраты на осуществление юридических компетенций.	<ul style="list-style-type: none"> • основные материалы; • основная заработная плата основного персонала; • отчисления на социальные нужды от основной заработной платы основного персонала; • дополнительная заработная плата основного персонала; • отчисления на социальные нужды от дополнительной заработной платы основного персонала; • затраты на содержание и эксплуатацию оборудования; • прочие затраты на регистрацию и учет налогоплательщиков.
7. Административно-управленческие и прочие общехозяйственные затраты	<ul style="list-style-type: none"> • основные материалы; • основная заработная плата административно-управленческого персонала; • отчисления на социальные нужды от основной заработной платы административно-управленческого персонала; • дополнительная заработная плата административно-управленческого персонала; • отчисления на социальные нужды от дополнительной заработной платы административно-управленческого персонала; • амортизация основных средств налоговой инспекции, используемых в общехозяйственных целях; • содержание зданий; • все виды ремонтов зданий налоговых инспекций; • затраты на охрану труда и технику безопасности; • командировки и перемещения сотрудников; • содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны; • затраты на содержание прочего общехозяйственного персонала; • охрана труда и подготовка кадров; • налоги (транспортный налог и налог на имущество организаций); • прочие затраты.

Внедрение предложенной группировки статей затрат органов налогового администрирования обеспечит возможность структурирования релевантных информационных массивов разработке и внедрению гармонизированной системы управленческого мониторинга контрольных действий налоговых органов.

Список литературы

1. Приказ Министерства финансов РФ № 137н и Министерства экономического развития РФ № 527 от 29.10.2010 г. «О методических рекомендациях по расчету нормативных затрат на оказание федеральными государственными учреждениями государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений».
2. Приказ Министерства финансов РФ № 157н от 01.12.2010 г. «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».
3. Маслова Е. С., Москунова Е. А. Концептуальная модель управленческого учета на основе методологии АВСМ // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. – № 15. – (222). – С. 30–35.
4. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Формирование проектной калькуляции себестоимости продукции общественного питания на основе анализа текущего лимита себестоимости // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. – № 1 (216). – С. 82-86.
5. Софьин А.А. Управленческий анализ результативности выездных налоговых проверок / Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 24. – С. 54-60.

Рецензенты:

Мизиковский Е.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород.

Мизиковский И.Е., д.э.н., профессор кафедры «Компьютерных информационных систем финансовых расчетов» Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород.