

На правах рукописи

Груздева Виктория Георгиевна

**МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОМПЛЕКСНОЙ ОЦЕНКИ
ЭФФЕКТИВНОСТИ ОСНОВНЫХ ФОРМ
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Нижний Новгород
2010

Работа выполнена в ГОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Едрнова Валентина Николаевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Поляков Николай Федорович

кандидат экономических наук
Борисова Светлана Павловна

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Волго-Вятская академия государственной службы»

Защита состоится 23 декабря 2010 года в 14 часов на заседании диссертационного совета Д 212.166.18 при ГОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Большая Покровская, д. 37, Финансовый факультет ННГУ, ауд. 315.

С диссертацией можно ознакомиться в фундаментальной библиотеке ГОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского». Электронная версия автореферата размещена на официальном сайте: <http://www.unn.ru>

Автореферат разослан « ____ » _____ 2010 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат экономических наук, профессор

В.Н. Яснев

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Налоги являются основным источником доходов государства. На сегодняшний день можно констатировать наличие в нашей стране вполне сформировавшейся налоговой системы и административного аппарата ее управления – налоговых органов. Совершенствование бюджетного процесса имеет своей целью переход от модели «управление затратами» к модели «управление результатом». Итогом этого продолжающегося и по сей день процесса должна стать система критериев распределения бюджетных ресурсов с учетом или в прямой зависимости от достижения конкретных результатов в соответствии с приоритетами социально-экономической политики. Переориентирование бюджетного процесса на результат стало еще более актуальным в связи с мировым финансовым и экономическим кризисом, приведшим к значительному дефициту государственного бюджета. Ввиду этого возникает необходимость создания системы мониторинга и усовершенствования существующих и создания принципиально новых методик оценки эффективности деятельности государственного аппарата, и в частности деятельности налоговых органов.

Как известно, налоговый контроль является основным направлением деятельности налоговых органов. Его основными формами являются выездные и камеральные проверки. Именно они обеспечивают процесс мобилизации налоговых доходов государства. Актуальность исследований в данной области определяется тем, что повышение эффективности и результативности контрольной деятельности налоговых органов является важнейшим условием обеспечения успешности функционирования налоговой системы в целом.

Степень научной разработанности проблемы исследования. Вопросы налогового контроля так или иначе затрагиваются в работах, освещающих теоретические и прикладные вопросы государственных финансов. В таком широком контексте налоговый контроль рассматривается в работах Э.Б. Аткинсона, И.О. Боткина, А.В. Брызгалина, И.В. Горского, О.В. Горловой, Л.А. Дробозиной, Р.М. Каримова, В.И. Макарьевой, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, Б.А. Рагозина, В.М. Родионовой, М.В. Романовского, В.В. Сашичева, Дж. Э. Стиглица, Д.Г. Черника, А.Т. Щербинина, Т.Ф. Юткиной, Л.И. Якобсона и других.

Обзор литературных источников показал, что, несмотря на устойчивое внимание к проблемам налогового контроля, в работах как теоретического, так и прикладного характера рассматривается далеко не весь круг проблем, существующих в сфере налогового контроля на данный момент.

Имеются работы, характеризующие общие подходы в повышении эффективности налогового контроля (В.И. Макарьева, В.П. Морозов и др.), анализирующие отдельные аспекты налогового контроля (Беликов Н.В., Баязитова А.В., Красницкий В.А., Новоселов К.В. и др.). Значительное число работ посвящено проблемам методики проведения налоговых проверок (Ю.Ф. Алпатов, О.А. Березова, Д.А. Зайцев, Е.В. Бушмин, Ю.М. Лермонтов, В.А. Пуртов, Д.Г. Черник и др.). В ряде работ приводятся сравнительные характеристики выездных и камеральных проверок, но эти характеристики касаются нормативно-правовой составляющей контрольных мероприятий.

Однако финансово-экономические аспекты повышения эффективности налогового контроля исследованы довольно слабо. Так, отсутствие в теоретических работах всесторонней сравнительной оценки эффективности камеральных и выездных налоговых проверок приводит к одностороннему пониманию задач налоговых органов, которое сложилось в условиях доминирования фискальной функции налоговой системы, имевшей место на первых этапах ее развития. Выбор темы настоящего исследования определили потребности повышения эффективности камеральных и выездных налоговых проверок как основных инструментов налогового контроля, а также отсутствие концепции оптимизации данного направления бюджетной деятельности, которая была бы построена на базе системного анализа существующих проблем.

Цель исследования – научное обоснование и разработка методики комплексной оценки эффективности камеральных и выездных налоговых проверок как основных форм налогового контроля.

Достижение цели исследования требует решения следующих основных задач:

1. Обосновать системное представление о функциях налогового контроля и уточнить его внутрисистемные и общеэкономические функции.
2. Выявить и классифицировать факторы, наиболее существенно влияющие на эффективность камеральных и выездных налоговых проверок.
3. Провести всесторонний сравнительный анализ особенностей формирования структуры расходов и результатов выездных и камеральных налоговых проверок.
4. Разработать многокритериальную модель оценки эффективности камеральных и выездных налоговых проверок.
5. Сформулировать многоуровневый комплекс показателей эффективности контрольных проверок.
6. Разработать методику комплексной оценки эффективности налоговых проверок.

Область исследования: концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы (специальность 08.00.10).

Объектом диссертационного исследования является контрольная деятельность межрайонных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам (на примере Нижегородской области).

Предметом исследования являются финансовый механизм проведения камеральных и выездных налоговых проверок и методы комплексной оценки их эффективности.

Методы диссертационного исследования. Для решения поставленных задач применялись формализованные и неформализованные аналитические процедуры: методы системного, сравнительного, статистического и факторного анализа, экспертных оценок, экономико-математическое моделирование и другие методы.

Научная новизна проведенного исследования состоит в обосновании структурно-функционального подхода к сравнительному анализу налоговых проверок и разработке на его принципах методики комплексной оценки эффективности камеральных и выездных налоговых проверок. Научная новизна конкретных итогов исследования заключается в следующих сформулированных и обоснованных результатах, выносимых на защиту:

1. Систематизированы задачи налогового контроля и расширен состав его функций, который дополнен информационно-констатирующей и сравнительно-оценочной функциями.

2. Построена многоуровневая иерархия принципов функционирования налоговой системы, на основе которой уточнена система факторов эффективности налогового контроля и дана комплексная характеристика совокупности условий его осуществления.

3. Выявлены существенные отличия в структуре затрат и результатов выездного и камерального налогового контроля в ходе комплексного сравнительного анализа, проведенного на базе авторской структурно-функциональной модели налоговой проверки.

4. Разработана многокритериальная модель эффективности налоговых проверок, на основе которой выявлена структура эффективности камерального и выездного налогового контроля, обоснованная с помощью факторного анализа.

5. Сформирован многоуровневый комплекс показателей эффективности контрольных проверок, базирующийся на системе частных показателей, структурированных по основным функционально-целевым сферам деятельности налоговых органов «персонал – качество проверок – взаимоотношения с налогоплательщиками – финансовые результаты».

6. Разработана методика сравнительной оценки эффективности налоговых проверок, имеющая комплексный характер и учитывающая совокупный эффект профилактического и фискального воздействия основных форм налогового контроля.

Практическая значимость работы заключается в возможности применения изложенных в ней выводов в практической деятельности при решении задач оптимизации процессов организации и проведения камеральных и выездных налоговых проверок для оценки эффективности и определения направлений совершенствования функционирования контрольного блока налоговых инспекций различных уровней с учетом специфики окружающей социально-экономической среды, в учебном процессе подготовки и повышения квалификации специалистов по налогообложению, а также в развитии научных исследований финансовой деятельности.

Апробация результатов исследования. Основные положения работы были представлены на обсуждение на 3 научно-практических конференциях разного уровня. Всего опубликовано 9 научных работ общим объемом 3,3 п.л. (авторский вклад – 3,2 п.л.), в том числе 3 работы в научных изданиях, входящих в перечень, рекомендуемый ВАК Министерства образования и науки РФ.

Объем и структура работы. Цели и задачи диссертационного исследования предопределили его структуру. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений; содержит 160 страниц основного текста, 28 таблиц, 17 рисунков.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность проблематики, определяются цель и содержание поставленных задач, объект и предмет исследования, научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе – «Налоговый контроль как инструмент повышения эффективности налоговой системы» – формулируются теоретические и методологические принципы исследования, на базе которых выявляются системные факторы макро- и микроуровня, имеющие решающее влияние на эффективность налоговых проверок, уточняется и обосновывается понятийный аппарат.

Во второй главе – «Структурно-функциональные основы оценки эффективности налоговых проверок» – анализируются технологические особенности проведения камеральных и выездных налоговых проверок; исследуется структура затрат на их организацию и проведение; обосновывается модель эффективности налоговых проверок.

В третьей главе – «Структурно-функциональный подход к оценке эффективности выездных и камеральных налоговых проверок» – представлена методика, разработанная на основе комплексной модели эффективности налоговых проверок. Проводится сравнительный анализ эффективности камеральных и выездных налоговых проверок; определяются перспективные направления совершенствования контрольной деятельности налоговых инспекций.

В заключении излагаются выводы и предложения теоретического и практического характера, направленные на повышение эффективности контрольной деятельности налоговых органов.

III. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Систематизированы задачи налогового контроля и расширен состав его функций, который дополнен информационно-констатирующей и сравнительно-оценочной функциями.

Перед налоговым контролем, как составляющей налогового администрирования и специфическим видом деятельности налоговых органов, стоят две цели: формирование государственного бюджета и обеспечение законности и эффективности налогообложения. Эти цели достигаются путем решения разнообразных частных задач, которые в соответствии с их целевой принадлежностью делятся на две группы. Первую группу составляют задачи, реализация которых значима для всей социально-экономической системы государства. Сюда относятся задачи профилактики правонарушений в налоговой сфере и задачи обеспечения возмещения ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами своих обязанностей. При решении этих задач налоговый контроль реализует фискальную и профилактическую функции.

Ко второй группе относятся внутрисистемные задачи. Это задачи выявления и пресечения правонарушений в налоговой сфере. Также к этой группе относятся задачи оценки налогового потенциала экономики, поскольку в процессе налогового контроля оцениваются не только количественные результаты финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Помимо этого оцениваются и ее законность, целесообразность, качество, финансовая устойчивость налогоплательщика, что является основой для повышения налогового потенциала экономики. В решении перечисленных задач находят свою реализацию информационно-констатирующая и сравнительно-оценочная функции налогового контроля.



Рис. 1. Функции налогового контроля

Процесс налогового контроля является информационным процессом, то есть процессом, состоящим в сборе, анализе и обработке информации. Констатирующая и оценочная функции – это функции, определяемые сущностью процесса налогового контроля, в отличие от фискальной и профилактической функций, которые определяются местом налогового контроля в процессе налогового администрирования. Результаты реализации фискальной и профилактической функций носят общесистемный характер и рассматриваются при оценке эффективности налогового контроля. Констатирующая и оценочная функции носят вспомогательный характер, результаты их реализации определяют качество выполнения основных функций.

2. Построена многоуровневая иерархия принципов функционирования налоговой системы, на основе которой уточнена система факторов эффективности налогового контроля и дана комплексная характеристика совокупности условий его осуществления.

Принципы налоговой системы, налогового администрирования и контроля всегда были предметом внимания ученых. Однако при их рассмотрении, как правило, не принимаются во внимание взаимные связи соответствующих систем и процессов.

На основе анализа функционирования налоговой системы, налогового администрирования и контроля была выявлена иерархичность их принципов. Установленная структурная организация этой системы принципов позволила уточнить систему факторов эффективности налогового контроля, на основе которой были выделены следующие группы условий его осуществления: экономико-политические, нормативно-регламентирующие, структурно-функциональные и организационно-технологические. Предложенная

группировка позволила провести комплексный ретроспективный анализ эволюции этих условий и выявить основные тенденции в этом процессе.

Определяющим направлением изменения условий осуществления налогового контроля является оптимизация условий взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Сущностью этого процесса является трансформация целевого содержания контрольной деятельности: сокращается доминирующее значение условий, предопределяющих исключительно фискальную направленность деятельности налоговых органов, и возрастает роль и многообразие условий, влияющих на рост налоговой лояльности и финансовой самодисциплины налогоплательщиков.

Особо следует отметить, что на современном этапе условия взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков приобретают все более четкий и прозрачный характер. На законодательном уровне осуществляются: 1) совершенствование процедур налогового производства; 2) конкретизация сроков выполнения операций и процедур налогового производства; 3) расширение прав налогоплательщиков и конкретизация обязанностей налоговых органов, введение ответственности налоговых органов за их неисполнение; 4) изменение и уточнение полномочий налоговых органов; 5) уточнение порядка взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков с различными структурами, связанными с налоговым процессом (банки, казначейство, суды и др.); 6) законодательное введение новых понятий, замена и уточнение используемых понятий, терминов.

3. Выявлены сущностные отличия в структуре затрат и результатов выездного и камерального налогового контроля в ходе комплексного сравнительного анализа, проведенного на базе авторской структурно-функциональной модели налоговой проверки.

В соответствии с предложенной моделью (рис. 2) технологические процессы камерального и выездного контроля были разбиты на следующие этапы: подготовительный, оперативный, этап документирования результатов и этап принятия решения. Каждый из этих этапов анализировался и сравнивался по следующим критериям: методы реализации, условия труда, временной критерий и структура результата.

Было установлено наличие сущностных различий технологических процессов камерального и выездного контроля, которые имеют определяющее влияние на структуру затрат и результатов. Выявленные различия характеризуются следующими показателями: периодичность проведения проверок, масштабы охвата налогоплательщиков проверками, характер процедур и операций налоговых проверок и порядок их реализации, трудоемкость, количество контрольных мероприятий, объем анализируемой документации, этапы формирования результата.



Рис. 2. Структурно-функциональная модель сравнительного анализа характеристик налоговых проверок

Представленная система показателей явилась методической основой проведенного в работе сравнительного анализа структуры затрат и результатов камерального и выездного налогового контроля.

Проведенный анализ дает основания утверждать об отсутствии идентичности структур затрат и результатов выездного и камерального налогового контроля.

Результативность камеральной проверки включает некоторый объем доначислений и значительный вклад в формирование и развитие массовой налоговой культуры. Выездная налоговая проверка имеет своим результатом более значительные размеры доначислений, но в силу своей периодичности и незначительного охвата налогоплательщиков (всего 2 % от общего числа налогоплательщиков) обеспечивает только поддержание законопослушности и налоговой дисциплины.

Расходы на проведение налоговой проверки складываются из двух составляющих. Это расходы, непосредственно связанные с проведением контрольных процедур и операций в ходе проверок (прямые) и расходы на деятельность, напрямую не связанную с проведением проверок, но обеспечивающую их результативность и эффективность (косвенные). Структура расходов на ВВП отличается большей долей в ней косвенных расходов в силу большой вовлеченности в технологический процесс проверки других отделов инспекции. В частности, большой вклад в результат предпроверочного этапа вносят такие отделы инспекции, как отдел камеральных проверок и отдел анализа и планирования. В структуре расходов на камеральную проверку преобладают прямые расходы, поскольку в формировании ее результата другие отделы инспекции участвуют в гораздо меньшей степени (табл. 1).

Таблица 1 – Бюджетные расходы на реализацию контрольной деятельности МРИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области в 2009 г.

	Выездные проверки	Камеральные проверки
Виды прямых расходов		
Оплата труда специалистов отделов контроля	11 424	7 728
Расходы других отделов инспекции, относимые на результат налоговых проверок	3 763,2	1 612,8
Итого:	15 187,2	9 340,8
Виды косвенных расходов		
Общее обеспечение деятельности отделов контроля	5 028,6	3 401,7
Участие других отделов инспекции в обеспечении деятельности отделов контроля	2 595,8	4 319,2
Итого:	7 624,4	7 720,9

4. Разработана многокритериальная модель оценки эффективности налоговых проверок, на основе которой выявлена структура эффективности камерального и выездного налогового контроля, обоснованная с помощью факторного анализа.

Методологической основой многокритериальной модели эффективности камеральных и выездных налоговых проверок избран системно-функциональный подход. Объективная оценка эффективности может быть получена лишь при определении интегрального показателя эффективности с учетом фискальной и профилактической составляющих.

Фискальная эффективность представляет собой степень достижения налоговыми проверками поставленных перед ними оперативных целей, определяемую через соотнесение полученного результата с величиной затрат, обусловивших его достижение.

Профилактическая эффективность – это степень достижения такого уровня дисциплинированности налогоплательщиков, при котором исключаются правонарушения в налоговой сфере.

Применение указанных показателей для оценки эффективности камеральной и выездной налоговых проверок позволяет более точно оценить вклад каждой из рассматриваемых форм налогового контроля в достижение решения стратегической задачи налоговой системы – наиболее полной реализации налогового потенциала налогоплательщиков при оптимизации затрат на обеспечение налоговых поступлений в бюджет.

Сложность определения количества и качества конечного результата контрольной деятельности в двух ее основных формах (камеральный и выездной контроль) предопределяет необходимость введения дополнительных критериев. Определяющее влияние на параметры результата налоговых проверок оказывают несколько факторов: профессионализм персонала налоговых инспекций и качество оперативного управления, информационно-технологическое обеспечение и уровень правоприменительной практики, затраты бюджета на обеспечение деятельности налоговых инспекций и результативность налогового контроля. В этой связи структура эффективности налоговых проверок включает организационно-технологическую, превентивно-дисциплинирующую и финансово-экономическую эффективность.

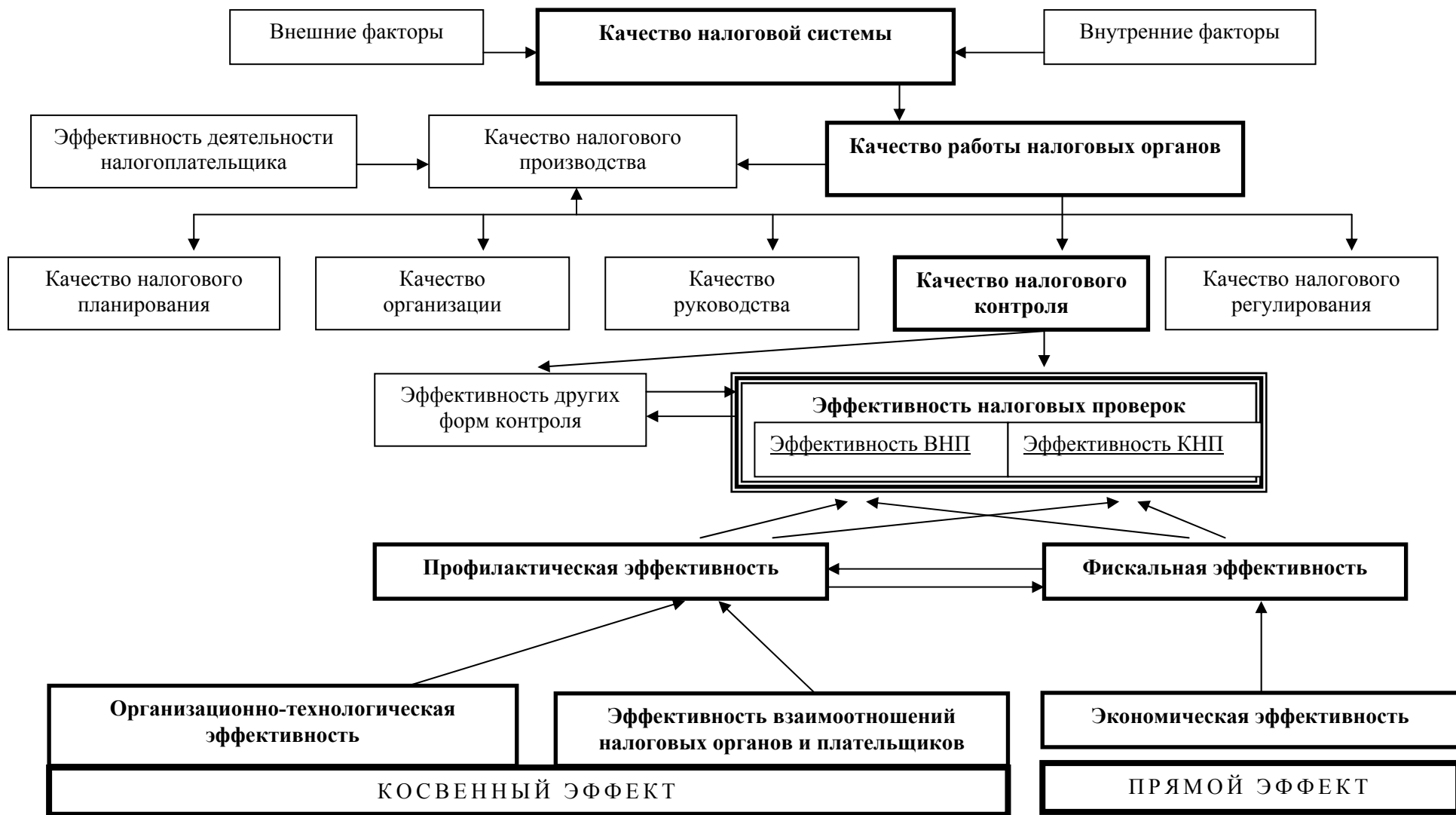


Рис. 3. Модель оценки эффективности налоговых проверок

Анализ структуры эффективности налоговых проверок проведен в работе с помощью факторного анализа. В качестве переменных были выбраны 10 показателей, значения которых анализировались за 14 периодов (кварталов) 2006–2009 гг.: сумма доначислений, количество сотрудников, количество налоговых проверок, в том числе выявивших нарушения, количество представленных возражений по актам, количество жалоб в ВНО, количество обращений в суд, максимальные и минимальные доначисления на одну проверку, коррелирующие между собой.

Факторный анализ позволил выявить дополнительный фактор, обуславливающий результативность и эффективность камеральной налоговой проверки, который определен как «эффективность последствий налоговой проверки». Этот фактор имеет сильно выраженную корреляцию с показателями «количество проверок» и «минимальные доначисления», что объясняется, во-первых, масштабностью охвата контролем налогоплательщиков, во-вторых, объемом доначислений, который как раз и объясняется производимым на налогоплательщика воздействием камеральных проверок: чем дисциплинированнее и грамотнее в результате постоянных контактов с налоговым органом налогоплательщик, тем меньше доначислений по его декларациям.

Полученные результаты согласуются с расчетными оценками эффективности камеральных и выездных налоговых проверок, полученными на основе метода средневзвешенной арифметической и экспертного оценивания.

Использование факторного анализа в исследовании контрольной деятельности налоговых органов инновационно и перспективно по целому ряду причин. Факторный анализ позволяет систематизировать всю совокупность контрольных действий, обеспечивающих конечный текущий и стратегический результат. Его возможности статистического оценивания процессов контрольной деятельности позволяют определить истинные значения генеральной совокупности, исходя из выборочных наблюдений. Объяснительный потенциал факторного анализа значительно превышает возможности статистического оценивания, так как позволяет учесть несколько измеряемых переменных, присутствующих в процессе контроля.

За всем комплексом наблюдаемых явлений, составляющих налоговую проверку, факторный анализ позволяет увидеть скрытые взаимодействия между переменными (то есть названными явлениями), которые остаются при других методах анализа на заднем плане и не поддаются непосредственному измерению и, как следствие, не учитываются при расчетах. Благодаря этому свойству факторного анализа, во-первых, более тонко улавливаются так называемые ненаблюдаемые влияния на процесс налого-

вого контроля, во-вторых, более точно учитывается ориентация работы практически всех отделов инспекции на обеспечение результативности выездной проверки, что является основанием для отнесения в более полном объеме затрат по обеспечению деятельности этих отделов к расходам на проведение выездных проверок.

5. Сформирован многоуровневый комплекс показателей эффективности налогового контроля, базирующийся на системе частных показателей, структурированных по основным функциональным областям деятельности налоговых органов «персонал – качество проверок – взаимоотношения с налогоплательщиками – финансовые результаты».

Система показателей, применяемая при оценивании эффективности контрольной деятельности налоговых органов, характеризуется слабой структурированностью, а также отсутствием показателей, позволяющих осуществить комплексную оценку, в частности оценить эффективность работы с налогоплательщиками по профилактике налоговых правонарушений. Предложенная модель оценки эффективности налогового контроля позволила сформировать многоуровневую систему показателей эффективности налогового контроля (табл. 2).

Таблица 2 – Система показателей эффективности налогового контроля

Уровень показателя	Наименование	Обозначение
Первый (высший) уровень	Интегральный показатель эффективности	<i>ИПЭ</i>
Второй уровень	Комплексные показатели фискальной эффективности и профилактической эффективности	$\mathcal{E}_{\text{фиск.}}$; $\mathcal{E}_{\text{проф.}}$
Третий уровень	Обобщающие показатели эффективности функционально-целевых блоков: организационно-технологическая эффективность, эффективность взаимоотношений, экономическая эффективность	$\mathcal{E}_{\text{орг/тех}}$, $\mathcal{E}_{\text{отн}}$, $\mathcal{E}_{\text{эк}}$
Четвертый уровень	Частные показатели эффективности функционально-целевых блоков	x_1, \dots, x_{20}

Показатели четвертого уровня характеризуют частные аспекты процесса налогового контроля и являются базисом представленной системы. С использованием методологии сбалансированной системы показателей (ССП) эти показатели были сгруппированы в четыре блока, каждый из которых соответствует отдельной функциональной области деятельности налогового органа: 1) показатели, характеризующие качество кадрового обеспечения контрольного блока; 2) показатели, характеризующие технологические процессы налогового контроля; 3) показатели, характеризующие воздействие контрольной деятельности на дисциплинированность и

налоговую грамотность налогоплательщиков, 4) показатели, характеризующие экономическую эффективность.

Первая группа содержит показатели, характеризующие такие параметры качества персонала, как обучение, повышение квалификации и совершенствование профессиональных навыков. В соответствии с методологией ССП, которая основывается на выделении функциональных связей между ключевыми областями деятельности организации, качество кадрового обеспечения деятельности налоговых органов является основополагающим условием эффективности налогового контроля.

Ко второй группе относятся показатели, связанные с реализацией операций технологического процесса налогового контроля. Эти показатели характеризуют качество их выполнения и находятся в тесной взаимосвязи с показателями качества кадрового обеспечения.

Третья группа показателей представлена данными, характеризующими взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками, которые отражают уровень налоговой грамотности и дисциплины. Намечившаяся тенденция перехода от директивного к диалоговому характеру взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков определяет содержание этой группы показателей.

Четвертая группа частных показателей – это количественные показатели, к которым относятся данные о результативности налоговых проверок, а также данные, характеризующие расходы бюджета на осуществление контрольной деятельности.

Применение предложенной системы показателей дает комплексную оценку эффективности выездного и камерального налогового контроля. В предложенной модели такая возможность реализуется посредством методики расчета профилактической эффективности контрольных мероприятий на основе учета организационно-технологической и превентивно-дисциплинирующей эффективности контрольных проверок.

6. Разработана методика комплексной оценки эффективности выездного и камерального налогового контроля, учитывающая совокупный эффект профилактического и фискального воздействия.

Применяемые в настоящее время методики оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов обладают рядом недостатков, отмечаемых многими исследователями. К наиболее существенным из них относятся невозможность учета всей совокупности результатов налогового контроля, а также почти полное отсутствие учета показателей бюджетных затрат. Одним из способов избежать указанных недостатков является использование при оценивании эффективности структурно-функционального

подхода. Для его реализации в основу предложенной методики был положен сформированный многоуровневый комплекс показателей эффективности. Информационной базой для реализации методики является форма налоговой отчетности № 2-НК, а также данные бухгалтерского учета. Методика позволяет не только оценить, но и сопоставить эффективность основных форм контроля.

Расчет интегрального показателя состоит из двух групп расчетов: первая группа расчетов связана с определением значений частных показателей эффективности, вторая – с процедурами агрегирования частных показателей до уровня обобщающих, комплексных и интегрального показателей (см. табл. 3).

Таблица 3 – Методика расчета интегрального показателя эффективности камерального и выездного налогового контроля

Этапы	Информационная база	Метод (алгоритм) расчета
1	2	3
I этап: Формирование состава первичных показателей	Формы налоговой отчетности. Данные бухгалтерского учета	Последовательность определения показателей: Шаг 1. Формирование экспертной комиссии из числа специалистов и руководителей инспекции Шаг 2. Выбор экспертной комиссией наиболее значимых показателей, необходимых и достаточных для расчета интегральных показателей эффективности налоговых проверок
II этап: Определение значений показателей и представление в относительной форме	Расчет значений при наличии информации. Экспертное определение значений качественных показателей	Шаг 3. Определение экспертной комиссией значения весовых коэффициентов показателей. Шаг 4. Определение экспертной комиссией значения показателей с использованием ранговой шкалы (для показателей, по которым нет данных для расчета). Шаг 5. Определение (расчет) взвешенных значений частных показателей (область возможных значений показателей от 0 до 1). Формулы расчета частных показателей
III этап: Расчет обобщающих показателей эффективности	Взвешенные значения частных показателей эффективности функционально-целевых блоков	$\mathcal{E} = \sum a_i x_i$

Продолжение таблицы 3

1	2	3
IV этап: Расчет комплексных показателей фискальной и профилактической эффективности	Значения обобщающих показателей	$\mathcal{E}_{\text{проф}} = A_1 * \mathcal{E}_{\text{орг/тех}} + A_2 * \mathcal{E}_{\text{отн}}$ $\mathcal{E}_{\text{фиск}} = A_3 * \mathcal{E}_{\text{эк}}$
V этап: Расчет интегрального показателя эффективности контрольной налоговой проверки	Значения комплексных показателей фискальной и профилактической эффективности	$\text{ИПЭ} = \mathcal{E}_{\text{фиск}} + \mathcal{E}_{\text{проф}}$

Проблема измерения частных показателей эффективности налоговых проверок заключается в основном в количественной оценке тех параметров налогового контроля, которые трудно поддаются непосредственному измерению. Это относится, например, к количественному измерению дисциплинирующего воздействия налогового контроля, которое выражается в увеличении добровольно уплаченных налогов в послепроверочный период.

Расчет значений обобщающих, комплексных и интегрального показателей эффективности камерального и выездного налогового контроля достаточно сложен как в силу отсутствия общепринятого метода, так и по причине многоаспектности контрольной деятельности. Среди известных методов определения значения интегрального показателя эффективности деятельности налоговых органов, объединяющего в себе ряд частных, непосредственно несоизмеримых друг с другом показателей, можно отметить: метод сумм, метод произведений, метод средней арифметической, метод средней геометрической, метод расстояний, метод стандартизации масштаба показателей, матрицы логической (смысловой) свертки и др. Каждый из них позволяет получить характеристику того или иного процесса, составляющего контрольную деятельность, но не дает комплексной оценки явления в целом. В связи с этим обстоятельством для решения задач настоящего исследования был использован комплекс средств, состоящий из метода средневзвешенной арифметической и методов экспертных оценок, позволивший разработать методику расчета интегрального показателя эффективности налоговой проверки.

В результате расчетов обобщающих показателей организационно-технологической, превентивно-дисциплинирующей и экономической эффективности получены следующие их значения.

Таблица 4 – Расчет обобщающих показателей

Наименование показателей	Вес пок.	ВНП	Средне не-взвеш.	КНП	Средне не-взвеш.
Обобщающий показатель организационно-технологической эффективности					
Соответствие численности персонала отделов проверок штатному расписанию (коэффициент)	0,1	0,9	0,09	0,9	0,09
Повышение квалификации персонала отделов налоговых проверок (коэффициент)	0,1	0,05	0,005	0,08	0,008
Соответствие квалификации персонала сложности работ в ходе проверок (ранг)	0,2	1	0,2	0,75	0,15
Стабильность кадрового состава отделов налоговых проверок (коэффициент)	0,1	0,91	0,091	0,78	0,078
Охват плательщиков проверками (коэффициент)	0,3	0,55	0,165	1	0,3
Информационный вклад в результат альтернативного вида проверки (ранг)	0,1	0,25	0,025	1	0,1
Сложность получения информации в ходе проверок (ранг)	0,1	0	0	0,5	0,05
Итого:			0,576		0,776
Обобщающий показатель превентивно-дисциплинирующей эффективности					
Профилактическое воздействие налоговых проверок (ранг)	0,6	0,5	0,3	1	0,6
Интенсивность взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками (ранг)	0,4	0,5	0,2	1	0,4
Итого:			0,5		1
Обобщающий показатель экономической эффективности					
Коэффициент доначислений по результатам налоговых проверок	0,1	0,033	0,0033	0,004	0,0004
Коэффициент эффективности бюджетных расходов на проведение налоговых проверок	0,9	0,69	0,621	0,17	0,153
Итого:			0,6243		0,1534

Расчет комплексных показателей фискальной ($\mathcal{E}_{фиск}$) и профилактической ($\mathcal{E}_{проф}$) эффективности, проведенный по формуле средневзвешенной арифметической (табл. 5), дал следующие результаты.

Таблица 5 – Расчет комплексных показателей фискальной и профилактической эффективности

Наименование комплексного показателя эффективности	Вес	ВНП	Средне-взвеш.	КНП	Средне-взвеш.
Профилактическая эффективность			0,2728		0,4328
Организационно-технологическая эффективность	0,3	0,576	0,1728	0,776	0,2328
Превентивно-дисциплинирующая эффективность	0,2	0,5	0,1	1	0,2
Фискальная эффективность			0,3122		0,0767
Экономическая эффективность	0,5	0,6243	0,585	0,1534	0,5095

Результаты расчетов показывают, что средневзвешенный показатель фискальной эффективности ВНП многократно превышает аналогичный показатель КНП. Но с учетом профилактической значимости основных форм налогового контроля интегральные показатели эффективности почти идентичны: КНП – 0,5095; ВНП – 0,585.

Данное обстоятельство позволяет утверждать о возрастании значения камеральных налоговых проверок, которые становятся более перспективной формой налогового контроля, обеспечивающей необходимый и достаточный уровень законопослушности налогоплательщиков, создающей основу формирования нового качественного состояния всей налоговой системы. Предложенный подход к комплексной оценке эффективности основных форм налогового контроля позволяет руководству ИФНС не только оценить и сопоставить их эффективность, но и определить направления совершенствования контрольной деятельности и налогового администрирования в целом.

IV. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ИЗЛОЖЕНЫ В СЛЕДУЮЩИХ ПУБЛИКАЦИЯХ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Груздева, В.Г. Модель оценки эффективности основных форм налогового контроля [Текст] / В.Г. Груздева // Предпринимательство. – 2009. – № 4. – С. 97–100.

2. Груздева, В.Г. Характеристическая функция случайной суммы индикаторов [Текст] / В.Г. Груздева, Э.М. Кудлаев // Обозрение прикладной и промышленной математики. Том 12. Выпуск 2. – М., 2005. – С. 347.

3. Груздева, В.Г. О предельной характеристической функции случайной суммы индикаторов [Текст] / В.Г.Груздева, Э.М. Кудлаев // Обозрение прикладной и промышленной математики. Том 12. Выпуск 4. – М., 2005. – С. 942.

Прочие публикации

4. Груздева, В.Г. Оценка эффективности как условие повышения качества контрольной работы налоговых органов [Текст] / В.Г. Груздева // Сборник научных статей аспирантов и соискателей Нижегородского коммерческого института. Вып. 16. – Н. Новгород: НКИ, 2007. – С. 29–32.

5. Груздева, В.Г. Взаимодействие элементов налогового механизма в контексте системного подхода [Текст] / В.Г. Груздева // Дайджест-Финансы. – 2008. – № 11. – С. 43–47.

6. Груздева, В.Г. Сравнительный анализ особенностей выездных и камеральных налоговых проверок [Текст] / В.Г. Груздева // Современные проблемы социально-гуманитарных наук: Материалы международной конференции. Часть 2. – Москва: Гуманитарный институт, 2009. – С. 271–277.

7. Груздева, В.Г. Формирование нового качества взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в России [Текст] / В.Г. Груздева // Перспективы и проблемы развития бизнеса в современном мире : Материалы Международной научно-практической конференции. – Н. Новгород: НКИ, 2009. – С. 59–63.

8. Груздева, В.Г. Методы оценки объема и структуры расходов на проведение выездных и камеральных налоговых проверок [Текст] / В.Г. Груздева // Актуальные проблемы экономики и права в современных условиях : Сб. ст. 3-й Международной научно-практической конференции. Часть 1. – Пятигорск: Издательство МАФТ, 2009. – С. 202–208.

9. Груздева, В.Г. Функции налогового контроля [Текст] / В.Г. Груздева // Вестник НКИ. Вып. 16. – Н. Новгород: НКИ, 2010. – С. 63-67.

Подписано в печать 22.11.2010. Формат 60 × 90 1/16.

Бумага ГОЗНАК СОРУ. Гарнитура Таймс.

Уч.-изд. л. 1,0.

Тираж 120 экз. Заказ № 4089

Нижегородский коммерческий институт

603140, Н. Новгород, пр. Ленина, 27

Типография НКИ, г. Н. Новгород, пр. Ленина, 25а