Груздева, Виктория Георгиевна. Методические аспекты комплексной оценки эффективности основных форм налогового контроля : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Груздева Виктория Георгиевна; [Место защиты: Нижегор. гос. ун-т им. Н.И. Лобачевского].- Нижний Новгород, 2010.- 162 с.: ил. РГБ ОД, 61 11-8/780

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Налоговый контроль как инструмент повышения эффективности налоговой системы 8**

1.1. Эволюция условий осуществления налогового контроля в период перехода к рыночной экономике 8

1.2. Структурно-функциональный анализ налоговой системы в целях выявления резервов повышения эффективности ее функционирования ... 20

1.3. Содержание и факторы эффективности налогового контроля 30

**Глава 2. Структурно-функциональные основы оценки эффективности налоговых проверок 43**

2.1. Сравнительный анализ характеристик основных форм налогового контроля 43

2.2. Оценка объема и структуры расходов на проведение выездных и камеральных налоговых проверок 61

2.3. Модель оценки эффективности основных форм налогового контроля 78

**Глава 3. Структурно-функциональный подход к сравнительной оценки эффективности выездных и камеральных налоговых проверок 93**

3.1. Система показателей оценки эффективности налоговых проверок 93

3.2. Факторный анализ структуры эффективности налоговых проверок 106

3.3. Методика комплексной оценки эффективности основных форм налогового контроля 123

Заключение 138

Список литературы 143

Приложения 161

**Введение к работе**

**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, P.M. 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., Баязито-ва 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 кон  
троля и уточнить его внутрисистемные и общеэкономические функции.

2. Выявить и классифицировать факторы, наиболее существенно  
влияющие на эффективность камеральных и выездных налоговых проверок.

1. Провести всесторонний сравнительный анализ особенностей формирования структуры расходов и результатов выездных и камеральных налоговых проверок.
2. Разработать многокритериальную модель оценки эффективности камеральных и выездных налоговых проверок.
3. Сформулировать многоуровневый комплекс показателей эффективности контрольных проверок.
4. 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 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.
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.

## Структурно-функциональный анализ налоговой системы в целях выявления резервов повышения эффективности ее функционирования

Анализ, проведенный в параграфе 1.1, позволяет предположить, что решение проблемы повышения эффективности налоговой системы лежит в первую очередь в изыскании внутренних резервов ее функционирования. Средством выявления таких резервов может послужить методология системного подхода, позволяющая адекватно поставить саму задачу, выработать эффективную стратегию анализа, выйти на разработку конкретных практических мер. Говоря о налоговом механизме как о системе, мы порой не задумываемся о сущности системного видения данного объекта и употребляем сам термин «система» не столько содержательно, сколько образно. Но в этой фигуральности скрывается очень верная гносеологическая интуиция, которая открывает возможность применения общенаучного принципа системности к исследованию этого объекта.

Как известно, системный подход предполагает рассмотрение объекта в качестве особой целостности, представляющей собой совокупность отграниченного множества взаимодействующих, упорядоченных тем или иным образом элементов. Определение состава и обнаружение ведущих взаимодействий внутри системы позволяет определить закономерности и тенденции ее развития. Поэтому одно из основных направлений системного анализа налогового механизма состоит в конкретизации представлений о составе, характере связей и зависимостей его как системного объекта, т.е. о его структуре. [91, с. 52].

В основе структурной определенности той или иной целостности лежит интегрирующий фактор, системообразующая зависимость, которая делает совокупность элементов конкретным системным целым. Выявление системообразующего отношения позволяет установить структуру данного сие 21 темного объекта, его качественную специфику и отграниченность от других систем.

Системообразующим фактором налоговой системы являются налоговые правоотношения, возникающие в связи с выполнением физическими и юридическими лицами своих обязанностей по уплате налогов, а также в связи с осуществлением государством контроля уплаты налоговых платежей. В соответ-ствии с этим можно выделить следующие элементы налоговой системы: 1) способы налогообложения; 2) налоговые администрации; - 3) плательщики налогов и сборов, налоговые агенты и иные лица. Подсистема способов налогообложения включает следующие совокупности элементов: 1) совокупность налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, взимаемых в государстве; 2) формы построения «и методы исчисления налогов. Стоит отметить, что зачастую под налоговой системой понимают один из вышеперечисленных элементов, а именно происходит отождествление понятий «налоговая система» и «система налогов и сборов». Такое отождествление было предопределено исторически. Впервые понятие «налоговая система» было введено Законом РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [2]. Согласно этому определению налоговая система определялась как совокупность обязательных финансовых платежей и различных изъятий в пользу государства. Однако это определение всегда подвергалось заслуженной критике и с момента его официального опубликования ведется работа по его совершенствованию. И.А. Майбуров выделяет три сложившихся в данный момент подхода, каждый из которых акцентирует внимание на различных аспектах рассматриваемой проблемы [89, с. 298-299]. Однако все эти подходы объединены стремлением к более широкому толкованию поня 22 тия «налоговая система», в частности к рассмотрению совокупности налоговых платежей в качестве важного, но лишь одного из входящих в налоговую систему элементов. Что касается подсистемы налоговых администраций, то среди ученых существуют различные взгляды на их состав. А.С. Титов включает в него финансовые, налоговые, таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов, отмечая при этом, что основным звеном - администратором налоговых правоотношений со стороны государства — являются налоговые органы [167, с. 140-141]. Иной подход представлен в работах И.А. Майбурова, который относит к налоговым администрациям: 1) Минфин РФ, органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов; v 2) Федеральную налоговую службу (ФНС России) и ее территориальные подразделения; 3) Федеральную таможенную службу (ФТС) и ее территориальные подразделения; 4) Федеральную службу по экономическим и налоговым преступлениям (ФСЭНП) и ее территориальные подразделения (входит в структуру МВД) [89, с. 330]. В силу того, что государственные внебюджетные фонды с 1 января 2007 г. утратили статус участников налоговых правоотношений, мы полагаем, что точка зрения А.С. Майбурова на состав налоговых администраций более адекватна. Элементы налоговой системы находятся в непрерывном взаимодействии, что придает формирующемуся на их основе объекту — налоговой системе - свойства структурной целостности. Содержание этого взаимодействия определяется природой налога как обеспеченного государственным принуждением обязательного, безвозмездного, невозвратного платежа в пользу пуб 23 личного субъекта, который не носит характер наказания или компенсации [134, с. 263]. В соответствии с этим можно выделить следующие процессы взаимодействия, протекающие в налоговой системе: 1) процессы налогового производства; 2) процессы налогового администрирования. Понятие налогового производства можно рассматривать с двух позиций: как налогово-правовую и как административно-правовую категории [89, с. 329]. Поскольку в качестве системообразующего фактора налоговой системы были избраны налоговые правоотношения, далее налоговое производство будет рассматриваться нами с налогово-правовой точки зрения. В этом случае под налоговым производством понимается совокупность законодательно установленных приемов, способов и методик, определяющих порядок исполнения юридических- обязательств налогоплательщиков по исчислению и уплате налога (сбора) [89, с. 329].

Однако, на наш взгляд, само использование термина «производство», заключающего в себе общий смысл «совершения, выполнения чего-либо», обязывает понимать налоговое производство как динамическую, а не как статическую категорию. Таким образом, налоговое производство представляется как процесс исполнения налогового обязательства, предусматривающий две стадии: исчисление и уплату налогов налогоплательщиком.

## Оценка объема и структуры расходов на проведение выездных и камеральных налоговых проверок

Проведенный сравнительный анализ основных форм налогового контроля — выездной и камеральной проверок — требует также более детального изучения и сопоставления расходов на их осуществление, так как рассмотрение этого вопроса в процессе исследования является логически необходимым этапом в разработке методики многоаспектной и объективной оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов.

В бухгалтерском учете отражение осуществленных затрат организации является одним из наиболее важных и трудных участков. В то же время налоговые органы в Российской Федерации относятся к категории бюджетных организаций, и, как следствие этого, учитывают затраты на проведение налоговых проверок в соответствии с положением «О бухгалтерском учете в бюджетных учреждениях». Основная характеристика финансовой деятельности подобных организаций заключается в том, что они имеют сметное финансирование. Это находит отражение и в применяемой терминологии. В бюджетном учете (исключая при этом внебюджетную деятельность, поскольку налоговые органы в силу своей специфики не имеют право ее осуществлять) используется только термин «расходы», а в учетной практике иных организаций - термины «расходы» и «затраты». Поскольку налоговые органы - бюджетные организации, то и при исследовании обозначенных проблем необходимо использовать термин «расходы».

Следовательно, при осуществлении сравнительного анализа эффективности выездных и камеральных налоговых проверок необходимо иметь четкое представление о бюджетных расходах на их проведение. Для достижения поставленной цели, по нашему мнению, наиболее целесообразно использовать методологию калькулирования себестоимости, применяемую в коммерческих организациях, где под затратами понимается принятая к учету стоимостная оценка использованных ресурсов различного вида — материальных, финансовых, трудовых и т.д.

Отметим при этом, что на объем необходимых ресурсов для проведения налоговых проверок решающее влияние оказывают их продолжительность и сложность. В силу этого стоимостная оценка расходов на проведение камеральных и выездных налоговых проверок должна осуществляться исходя из следующих предпосылок.

Камеральная налоговая проверка включает ограниченное число проверочных мероприятий, а выездная, в свою очередь, содержит предельно широкий круг проверочных процедур и операций. Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что в краткосрочном периоде основными причинами отличий в расходах на проведение выездных и камеральных налоговых проверок являются различия в характеристиках финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков (объектов налогового контроля), параметров проверяемой информации (предмета налогового контроля), глубине проверки (одной из целевых установок реализуемых контрольных мероприятий) и квалификации работников, проводящих проверку (субъектов контрольной деятельности).

Сравнение расходов и результатов налоговых проверок целесообразнее проводить по совокупности контрольных мероприятий, так как продолжительность и сложность выездных налоговых проверок варьируется в достаточно широком диапазоне. Камеральные проверки по этим критериям также нельзя характеризовать как одинаковые. . ,

Конечный результат налоговой проверки формируется в ходе реализации отдельных этапов контрольного процесса, каждый из которых имеет свой промежуточный результат. И конечные прогнозируемые результаты, и прогнозируемые промежуточные результаты представляют собой объекты расходов. Оценка расходов, на достижение указанных результатов является тактически важной информацией для принятия управленческих решений и формирования эффективного управляющего воздействия на налогоплательщика. В этой связи при определении объема расходов на проведение мероприятий налогового контроля необходимо осуществлять корреляцию величины; объекта расходов с уровнем полученного в итоге результата.

При формировании системы расходов - на проведение, камеральной налоговой проверки и выездной налоговой! проверки необходимо определить точку отсчета.(уровень объекта расходов), относительно которой будет проводиться.; анализ. Поскольку процесс налоговых проверок определен законодательно; и имеет четко определенные этапы,реализации,- постольку в качестве объектов расходов правомерно брать уровень ожидаемых промежуточных и конечных результатов налоговых проверок.

Комплекс расходов на осуществление камерального и выездного; налогового контроля- включает в себя часть общих расходов на обеспечение функционирования ИФНС, которая исчисляется на основе отнесения или распределения таких расходов по соответствующим объектам. Термины «отнесение» и «распределение» в данном случае идентичны и применяются при сопоставлении расходов: с конечным результатом. Однако термин «распределение» применяется в отношении достаточно большого количества объектов расходов; В случае если речь идет только о распределении расходов на каждый конкретный объект, то применяется термин «отнесение».

Это обстоятельство для отнесения расходов к тому или иному объекту расходов требует осуществления предварительных процедур: 1) определения всего круга расходов бюджета на обеспечение деятельности МРИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам; 2) определения той части расходов, которая связана с проведением контрольных процедур и операций в ходе проверок (камеральной налоговой проверки и выездной налоговой проверки); 3) учета расходов на деятельность, напрямую не связанную с проведением проверок, но обеспечивающую их результативность и эффективность. Одновременно с этим, для более удобного распределения расходов, необходимо их проклассифицировать. Например, в учете затрат в коммерческих организациях применяются различные основания классификации: по отношению к технологическому процессу, по способу отнесения на себестоимость продукции, по составу, по периодичности возникновения и т. д. При. распределении расходов на проведение налоговых проверок наиболее приемлема классификация исходя из их отношения к технологическому процессу на основные и накладные. С целью проведения дальнейшего исследования необходимо рассмотреть экономическую сущность данных расходов по отношению к налоговым проверкам. Основные расходы - это расходы, которые непосредственно связаны с осуществлением налоговых проверок, различного рода контрольных мероприятий, процедур и операций.

## Модель оценки эффективности основных форм налогового контроля

Как отмечалось ранее, проводимые мероприятия налогового контроля должны быть эффективны, в противном случае необходимость их проведения теряет экономическую целесообразность. Вместе с тем определение степени эффективности налоговых проверок невозможно осуществить без формулировки принципов, согласно которым производится оценка эффективности налогового контроля. Такими принципами являются критерии эффективности. Под критерием эффективности налоговых проверок мы будем понимать правило выбора, позволяющее сопоставлять способы достижения цели, характеризующиеся различной степенью этого достижения.

В научной литературе выделяют различные типы критериев эффективности, но основными среди них являются критерий экономической эффективности и векторный критерий (или критерий качества развития системы). интенсивного использования отделами камеральных проверок ресурсов налоговой инспекции, например, таких как компьютерная техника, сведения из базы данных, информационно-аналитические материалы других отделов и т.п.

Бюджетные расходы на проведение выездных и камеральных налоговых проверок составили в 2007 году следующие суммы (табл. 2.2.5).

Данные, представленные в табл. 2.2.5, свидетельствуют о существенном превышении общих бюджетных расходована проведение выездных налоговых проверок (57,2%) над расходами на проведение камеральных налоговых проверок (42,8%). Общие расходы бюджетных средств МРИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области в ходе проведения в 2009 г. контрольных мероприятий составили 39873,3 тыс. руб.

Также существенно различается стоимость отдельно взятой выездной и отдельно взятой камеральной налоговых проверок: расходы на проведение одной выездной проверки составляют 844,9гт.р. (22811,6 / 27 = 844,9), камеральной - 4,3 т.р. (17061,7 / 3989 = 4,3). В этой связи, по-нашему мнению, более корректно с экономической точки зрения рассчитывать стоимость не одной камеральной проверки, а стоимость налогового контроля в рамках проведения камеральных проверок в течение года по отношению к одному налогоплательщику. Например, на учете в рассматриваемом периоде состояло 49 налогоплательщиков, и в среднем на одного налогоплательщика была проведена 81 камеральная налоговая проверка. Исходя из этого расходы на прове Критерий эффективности первого типа - экономический - отражает степень достижения налоговыми проверками поставленных перед ними оперативных целей и выражает своего рода рентабельность проведенных контрольных мероприятий. Он представляют собой соотнесение полученного результата к величине затрат, обусловивших его достижение (например, соотнесение сумм доначислений, сделанных по итогам контрольных мероприятий, с величиной расходов на осуществление этих мероприятий).

Согласно точке зрения Майбурова И.А., данный подход является экономически более обоснованным. Он обусловливает целесообразность приоритетного контроля налогоплательщиков, у которых предполагаемая вероятность выявления состава налогового правонарушения наиболее высока, а ожидаемый объем доначислений должен быть наиболее значительным [89].

Критерий эффективности второго типа - критерий векторной (качественной) эффективности - позволяет увидеть, сравнить и оценить сущностные различия средств достижения целей камеральных и выездных налоговых проверок не только с позиций тактики, но и с позиций стратегии налоговой политики в целом. Эффективность в этом случае определяется как получение определенных результатов без соотнесения их с величиной затрат на осуществление налогового контроля. Таковыми в данном случае могут быть: 1) уменьшение размера сумм неуплаченных налогов в результате занижения налоговой базы; 2) уменьшение размера сумм налогов, не уплаченных из-за сокрытия денежных средств и имущества, на которое должно быть обращено взыскание; 3) снижение масштаба неуплаты налогов в результате неправильного (ошибочного) применения законодательства о налогах и сборах; 4) локализация масштаба потерь налоговых поступлений от применения схем налоговой оптимизации и др. [89]. Достижение общей для всей налоговой системы цели — наиболее полной реализации налогового потенциала территорий и налогоплательщиков — может быть обеспечено различными средствами (от крайне жесткого администрирования, имеющего фискальный характер и побуждающего к принудительному выполнению налогоплательщиками своих обязательств, до профилактической работы в ходе текущего обслуживания и консультирования, способствующих формированию высокой исполнительской дисциплины налогоплательщиков) . Отмеченные подходы (фискальный и профилактический) заметно отличаются своими характеристиками и при оценке эффективности налоговых проверок. В настоящее время, на наш взгляд, наиболее приоритетным является второй способ действий-. Данное положение основано на том, что содержит целевую установку на долгосрочную перспективу и предполагает формирование высокого уровня налоговой культуры налогоплательщиков, что проявляется в преобладании добровольного выполнения налогоплательщиками налоговых обязательств над принудительным, обеспечиваемым в порядке фискального администрирования. Взаимосвязь двух типов критериев (экономической эффективности и векторной (качественной) эффективности) характеризуется взаимодополнительностью, и это может быть отражено с помощью категорий «прямой эффект» «косвенный эффект».

Наряду с этим необходимо отметить, что взаимосвязь этих двух типов критериев носит взаимообусловливающий характер. С одной стороны, второй критерий по отношению к первому является производным, поскольку тактически главным для налоговой системы является максимизация налоговых поступлений в бюджетную систему в текущем временном отрезке. С другой стороны, в перспективном смысле, и особенно в плане проектирования налоговых отношений на будущее, векторный (качественный) критерий является более важным, чем критерий первого типа.

## Методика комплексной оценки эффективности основных форм налогового контроля

Помимо численной оценки, факторный анализ позволяет проанализировать зависимость эффективности от используемых в анализе переменных.

Важными показателями для анализа являются факторные нагрузки, интерпретируемые как корреляции между факторами и переменными (табл. 3.2.4). Эти данные позволяют сделать следующие выводы: 1. Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам проверок более коррелированна с экономической эффективностью для ВНП, чем для КНП, т.к. имеет место эффективность последействия для КНП, которая: оттягивает на себя часть этого результата. Высокая корреляция количества проверок и эффективности последействия для КНП свидетельствует о значимости охвата налоговыми проверками и их регулярности для поддержания уровня дисциплинированности налогоплательщиков. Значимая корреляция с экономической эффективностью как: для камеральных налоговых проверок, так и для выездных налоговых проверок объясняется существованием объективной закономерности. Это подтверждается также и тем, что показатель «количество проверок» занимает не последнее место в отчетности налоговых органов. 2. Переменная «количество сотрудников» значимо коррелирует с экономической эффективностью для ВНП, эффективностью взаимодействия для КНП и эффективностью последействия КНП. Первое объясняется наличием зависимости между численностью отдела и составом проверяющих бригад. Для бригады очень важно наличие специалистов по всем видам налогов, т.к. каждый инспектор, как правило, в совершенстве владеет только достаточно узким кругом налогов. Коррелированность с эффективностью взаимодействия и последействия для КНП связана со степенью загруженности инспекторов. Если она разумна, то у инспектора есть возможность сделать больше встречных проверок (эффективность последействия), больше пообщаться с бухгалтером (эффективность взаимодействия), провести углубленный анализ показателей отчетности в динамике (эффективность последействия). 3. Количество возражений, представленных налогоплательщиками для КНП, коррелирует с организационно-технологической эффективностью в связи с тем, что, как правило, эти возражения вызваны некоторым «недопониманием» инспектором показателей отчетности плательщика, что связано с ограниченностью круга документов, имеющихся в распоряжении при проведении КНП. Кроме того, этот показатель характеризует качественный уровень составляемых актов, который опосредованно характеризует качество персонала. Для ВНП этот показатель сильно коррелирует с экономической эффективностью, потому что довольно часто при последующих разбирательствах суммы, по которым возражал налогоплательщик, действительно уменьшаются либо вышестоящими налоговыми органами, либо в судебном порядке. Имеется значимая корреляция с организационно-технической эффективностью, т.к. и в этом случае этот показатель характеризует качественный уровень составляемых актов, который опосредованно характеризует качество персонала. 4. Количество обращений в суды сильно коррелирует с зконом аг іеской эффективностью для ВНП, т.к. судебные издержки в случае пРоиГЕР ; нного процесса падают на инспекцию. В случае КНП этот показатель СИЛЕ» -0 KOD\_ релирует с эффективностью взаимодействия, т.к. до суда дело До -о\_дит по причине неудовлетворительного качества проведения процедуры рас с зуютое-ния возражений. 5. Минимальные доначисления сильно коррелируют только с: эффективностью последействия в силу того, что их величина как раз и объ-зз -дд производимым на налогоплательщика воздействием «чем дисципли: і рован\_ нее и грамотнее (за счет контакта с НО) плательщик, тем меньше Д : тзИсле\_ ния по его декларациям». 6. Большая коррелированность с экономической эффективностью мак\_ симальных доначислений у КНП и максимальных - у ВНП обусловлена имеющейся связью между общими доначислениями и максимальнылу сд. дона\_ численнями на одну проверку. 7. Более высокая коррелированность с организационно-тек:о іческо эффективностью расходов для ВНП подтверждается тем фактом, что в пол-готовке и проведении ВНП задействованы почти все отделы инспекілг азі 8. Выше было указано, что количество проверок для ВНП ра и0 количеству проверок, выявивших нарушения. Это является спецификой: конкретно взятой инспекции. Для КНП функциональной связи нет, но степемэъ корре-лированности с организационно-технической эффективностью очень высока что закономерно.

Как видим, теоретические построения, представленные в раЛ5оте получили статистическое подтверждение. Найденная с помощью факторного анализа структура эффективности налоговой проверки, как в случае с камеральной, так и в случае с выездной, совпала с теоретически полученное конструкцией. Причем совпадение имеет место как по элементноь/гу составу так и по структуре межэлементных связей, поскольку с помощью факторного анализа было подтверждено распределение частных показателей эффективности на смысловые группы в соответствии с системой сбалансированных показателей, а также даны количественные оценки их влияния на пока-затели более высокого уровня.

Сложность и многоплановость таких явлений, как камеральный и выездной налоговый контроль, имеет своим следствием то обстоятельство, что их эффективность не является величиной, поддающейся прямому измерению. Для этого требуется системная, комплексная модель, учитывающая не только прямые, но и, косвенные показатели. Исходя из этой установки, для исследования эффективности обеих форм проверочного контроля была проведена численная оценка относительных изменений уровней эффективности всех видов. Изучение полученных оценок и сопоставление их с реальными фактами из деятельности Межрайонной инспекции. по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области, отраженными в аналитических приложениях к различным формам отчетности, позволяет сделать вывод о возможности применения факторного анализа для получения подобных оценок и их адекватности параметрам реальных процессов.