

УДК 336.025

Бескоровайна Наталья Станиславовна,
Молодых Владимир Анатольевич, Рубежной Андрей Александрович

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ФИСКАЛЬНЫХ ОРГАНОВ В КОНТЕКСТЕ ПОВЫШЕНИЯ УРОВНЯ НАЛОГОВОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

В статье рассмотрены современные проблемы взаимодействия налогоплательщиков и фискальных органов, аргументирована необходимость создания объективной системы оценки качества налогового администрирования. Предложена модификация существующих методик, основанная на системе индикативных критериев, которые позволяют оценить специфику выполняемых задач структурных подразделений фискальных органов в процессе организационных преобразований с учетом затрат на их осуществление. В качестве результативного фактора используется интегральный показатель, характеризующий масштабы уклонения от уплаты налогов и уровень дисциплины налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговая дисциплина, налоговое администрирование, контроль, фискальные органы.

Natalia Beskorovaynaya, Vladimir Molodykh, Andrey Rubezhnoy
THE ASSESSMENT OF THE EFFECTIVENESS OF THE FISCAL AUTHORITIES
IN THE CONTEXT OF INCREASING THE LEVEL OF TAX DISCIPLINE

In the article modern problems of interaction between taxpayers and the fiscal authorities, argued the need for an objective system for assessing the quality of tax administration. Proposed modification of existing methods based on the indicative criteria to assess the specifics of the tasks of the structural units of the fiscal authorities in the process of organizational transformation, taking account of the costs of their implementation. As a resultant factor we use an integral index, characterizing the extent of tax evasion and discipline of taxpayers.

Key words: tax compliance, tax administration, control, fiscal authorities.

Организационные преобразования объективно необходимы в любой сфере деятельности. Налоговые органы не составляют исключения. Под воздействием требований современного мира и внутренней необходимости они подвержены изменениям, которые обеспечивают им эффективную деятельность. Потребность изменения формата и характера взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков основана на сложившемся недоверии к налоговым органам, обусловленном качеством предоставления услуг, фактами коррупции, сложностью исполнения налоговых обязательств. Перед налоговыми органами на сегодняшний день стоит задача, выстраивания такого взаимодействия с налогоплательщиками, чтобы выполнение ими своих обязательств занимало как можно меньше времени и было предельно простым и понятным. Для этого необходимо создание объективной системы оценки качества деятельности фискальных органов.

Н. Д. Бублик и И. И. Голичев предлагают оценивать эффективность налогового администрирования на основе «собираемости налогов как отношения общего объема налоговых поступлений по региону к налоговому потенциалу региона» [2]. «Налоговый потенциал региона» – это термин, в который авторы включают такие элементы, как: «потенциал налогооблагаемой базы как величина начисленных налоговых платежей, потенциал контрольной работы налоговых органов как величина возможных доначислений налоговых платежей, штрафных санкций и пеней по результатам действий налоговых органов и потенциал задолженности как величина задолженности, которая будет взыскана в отчетном периоде». Таким образом, авторы формируют налоговый потенциал из элементов, одни из которых в статусе уже фактически начисленных налоговых поступлений (потенциал налогооблагаемой базы), а два других элемента находятся в статусе «ожидания» (потенциал контрольной работы и задолженности), что некорректно для вычисления налогового потенциала.

А. В. Аронов и В. А. Кашин в качестве оценки эффективности деятельности налоговых органов выдвигают соотношение показателя сокращения налогового пробела к росту издержек налогообложения [1]. Под налоговым пробелом подразумевается разница между ожидаемыми и поступившими средствами в бюджет, а под налоговыми издержками – затраты на содержание налоговой системы.

В 2002 году разработана и внедрена Методика оценки эффективности контрольной работы Министерства налоговой службы Российской Федерации, где произошло разделение на количественные и качественные показатели [4]. Качественные показатели оцениваются в баллах в зависимости от их значимости. Для их сравнительной оценки рекомендовано применять коэффициенты корректировки. Методика содержит множество критериев, для расчета и итоговой оценки которых нужны были значительные затраты временных и трудовых ресурсов.

В 2007 г. разработана Методика оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС РФ, где обращаются к оценке эффективности деятельности налоговых органов в целом, а не только к оценке контрольной работы.

Разработанная методика направлена на создание единого механизма оценки результатов эффективности деятельности территориальных органов ФНС России (далее – налоговые органы), их структурных подразделений, эффективности работы федеральных государственных гражданских служащих и качества исполнения ими должностных обязанностей. Результаты оценки эффективности деятельности налоговых органов и их гражданских служащих являются основой для их материального стимулирования. Критерии, которые используются в качестве оценки эффективности деятельности налоговых органов, делятся на три основные группы:

- 1) показатели оценки качества работы налоговых органов и их сотрудников;
- 2) количественные критерии, которые утверждаются внутри ФНС России в целях повышения эффективности деятельности территориальных подразделений;
- 3) аналитические критерии, которые не имеют выраженной количественной оценки, поэтому определяются исходя из проведенного анализа, комплексных заключений, отчетов и т. д. Их итоговые значения определяет руководитель налогового органа, поэтому они имеют субъективный характер.

Таким образом, выделенные группы показателей для оценки эффективности деятельности налоговых органов направлены на то, чтобы учитывать различные направления деятельности налоговых органов, результаты оценки которых формируют систему материального стимулирования, позволяют отслеживать проблемные зоны и повышать уровень управляемости налоговыми органами.

В данной методике качество работы налоговых органов основывается на достижении плановых показателей по начислениям и доначислениям в результате выездных и камеральных проверок, использования электронных сервисов, урегулирования спорных вопросов в досудебном порядке. Плановые показатели формируются на основе результатов предыдущего периода и не ставятся ниже предыдущих плановых показателей. На основе данных показателей распределяются средства материального стимулирования. Как отмечают А. В. Смирнов и В. В. Сашичев, «...материальное стимулирование должно присутствовать при формировании заработной платы сотрудников, однако его зависимость от плановых доначислений вынуждает налоговых инспекторов к обязательному доначислению, что при камеральных проверках не может быть обязательным» [5]. Цель проведения камеральных проверок – проверка правильности осуществления начислений и ведения налоговой отчетности, а не назначение доначислений налогоплательщикам.

Обобщая анализ методик по оценке деятельности налоговых органов, применяющихся на практике и теоретических исследований, определим их общие недостатки:

- 1) отсутствие учета специфики работы отделов в налоговом органе;
- 2) отсутствие увязки результативности работы и внедрения современных технологий взаимодействия с налогоплательщиками;
- 3) недостаточные адаптивность и системность данных методик;
- 4) сложность и трудоемкость при расчете критериев.

В процессе эволюционных преобразований в налоговых органах формировались отделы, которые изначально непосредственно связаны с целевым назначением налоговых органов, затем появлялись сопутствующие отделы (юридический, информатизации). Это произошло в связи с усложнением налоговой системы, увеличением количества налогоплательщиков, внедрением новых технологий и необходимостью специализации сотрудников на конкретном виде деятельности [6]. Традиционным стало понятие об особой значимости в работе налоговых органов контрольного блока (отдел камеральных, выездных проверок) и отведение остальным отделам вторых ролей. Безусловно, нельзя недооценивать значимость контрольного блока, но и представить его работу, например, без отдела по учету и работе с налогоплательщиками, юридического отдела или информационно-технического отдела невозможно. В связи с этим в выработке методики оценки деятельности налоговых органов необходимо попытаться оценить значимость каждого отдела в решении задач, поставленных перед налоговым органом, для понимания реальной картины их вклада.

При оценивании результата деятельности налоговых органов, сравнении плановых и фактических поступлений не учитываются расходы, которые несут налоговые органы на осуществление своей деятельности: заработная плата сотрудников, материально-техническое обеспечение, судебные издержки. Анализировать, сравнивать с предыдущими периодами и главным образом учитывать затраты необходимо для наиболее точной оценки деятельности налоговых органов.

Организационные преобразования неизбежны в деятельности налоговых органов, и система оценки их деятельности должна быть готовой к этим изменениям. Например, с появлением понятия досудебного урегулирования конфликтных ситуаций по доначислениям появилась потребность в оценке количества споров, которые решаются в досудебном и в судебном порядке с целью сокращения последних [7]. В процессе деятельности налоговых органов ставятся новые задачи, и их решение также требует оценки – задача по улучшению взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков повлекла за собой внедрение различных электронных сервисов, масштаб использования которых также требует оценки.

Для формирования нового подхода с учетом вышеописанных недостатков целесообразно выделить базовые условия необходимые для проведения комплексного анализа эффективности деятельности налогового органа:

- 1) соответствие показателей задачам или функциям и отражение особенностей деятельности анализируемого отдела;
- 2) существование увязки результата деятельности налоговых органов и затрат на ее осуществление;
- 3) осуществление расчета предлагаемых показателей на задействование данных из аналитической отчетности по деятельности отделов;
- 4) гибкость системы оценки деятельности налогового органа к организационным изменениям;
- 5) многоступенчатость оценки деятельности налоговых органов.

На первой ступени – оценка значимости вклада специалиста в результат деятельности налоговых органов. На второй ступени – оценка значимости отдела налогового органа и выработка показателей оценки их деятельности. На третьей ступени – комплексный показатель, отражающий результаты работы инспекции.

Система оценки налоговых органов по сути включает в себя показатели по формирующим сумму налоговых поступлений направлениям как стабильную составляющую и показатели задач, которые ставятся перед налоговым органом в процессе организационных преобразований.

Инновационность подхода к оценке деятельности налогового органа состоит в его комплексном характере и детальной проработке. Он включает оценку эффективности работы различных отделов налогового органа с учетом специфики его функционирования, в результате чего формируются система оценочных показателей. Итоговая комплексная оценка эффективности деятельности налого-

вого органа в целом учитывает совокупный результат работы отделов и затрат на реализацию процедур налогового контроля. В этой связи оценка влияния организационных инноваций в фискальных органах должна проходить по трем следующим направлениям:

- 1) исполнитель – специалист налогового органа;
- 2) структурная единица – отдел налогового органа;
- 3) организация – налоговый орган.

Оценка деятельности налоговых органов строится относительно их главной цели – своевременных и полных поступлений в бюджет. Сумма налоговых поступлений формируется за счет результатов работы приоритетных отделов, а именно: отделов камеральных проверок, выездных проверок и оперативного контроля, по урегулированию задолженности и обеспечению процедур банкротства.

Оценка деятельности направлений – это первый этап в системе моделирования эффективности деятельности налоговых органов, второй этап – это оценка деятельности фискального органа в целом. Так как сумма налоговых поступлений формируется из поступлений по трем направлениям: выездная проверка, камеральная проверка и урегулирование задолженности, – то итоговая оценка должна учитывать затраты, направленные на обеспечение вспомогательной деятельности и которые напрямую не влияют на формирование финансовых потоков в бюджетную систему.

$$I = S_{fv} + S_{fk} + S_z - Z_v - Z_k - Z_z - Z_p, \quad (1)$$

где S_{fv} – фактические поступления от направления выездных проверок; S_{fk} – фактические поступления от направления камеральных проверок; S_z – поступление от направления урегулирования задолженности; Z_v – затраты на осуществление направления камеральных проверок; Z_k – затраты на осуществление направления выездных проверок; Z_z – затраты на осуществление направления урегулирования задолженности; Z_p – затраты на решение иных задач налогового органа, которые не вносят материального вклада в бюджет, налоговое администрирование, содержание налогового органа в целом.

Отклонение от плана поступлений рассчитывается как разница между плановыми и фактическими поступлениями. Результат собираемости налогов возможно оценить как отношение фактических поступлений к текущим начислениям.

Значимость отделов налоговой службы в части решения поставленных задач была определена с помощью системы экспертных оценок, представленных в работе [3], которая по 10-балльной шкале провела оценку значимости отделов. Далее, на основе полученной оценки были рассчитаны объемы средств материального стимулирования исходя из размера фонда стимулирования 500 000 руб. (таблица 1).

Таблица 1

Расчет средств материального стимулирования по итогам оценки значимости каждого отдела

Отделы	Показатель значимости отдела	Расчет средств материального стимулирования	Сумма материального стимулирования
Отдел камеральных проверок	0,04	$500\,000 \cdot 0,04$	19 285,71
Аналитический отдел	0,07	$500\,000 \cdot 0,07$	29 295,71
Отдел предпроверочного анализа	0,28	$500\,000 \cdot 0,28$	132 859,14
Отдел выездных проверок и оперативного контроля	0,47	$500\,000 \cdot 0,47$	227 867,14
Правовой отдел	0,18	$500\,000 \cdot 0,18$	90 714,29

Помимо выполнения фискальных задач, как было отмечено выше, налоговые органы играют ведущую роль в повышении уровня дисциплины налогоплательщиков за счет организации системы взаимоотношений участников налоговых правоотношений на партнёрских началах и роста уровня доверия. В таблице 2 представлены результаты оценки вклада отделов в достижение данной цели и расчета средств материального стимулирования исходя из объема выделенной суммы равной 200 тыс. руб.

Таблица 2

**Расчет экспертных оценок вклада каждого отдела
в деятельность налоговых органов и средств материального стимулирования**

Отделы	Оценка работы отдела	Значимость отдела	Расчет стимулирующих мер
Отдел камеральных проверок	9,40	0,16	27 832,16
Отдел выездных проверок и оперативного контроля	4,65	0,06	12 934,14
Отдел урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства	8,00	0,11	22 857,14
Аналитический отдел	7,50	0,11	21 428,57
Отдел предпроверочного анализа	0,00	0,00	0,00
Отдел по учету и работе с налогоплательщиками	31,50	0,45	90 000,00
Правовой отдел	9,00	0,13	25 714,29

Таким образом, использование предложенной методики оценки качества функционирования налоговых органов позволяет осуществлять своевременное выявление правонарушений в налоговой сфере, систематизировать поведение налогоплательщиков, направленное на уклонение от уплаты налогов и сборов, и позволяет определить роль фискальных органов в их устранении. Оперативное выявление отклонений и принятие соответствующих мер по выработанным инструкциям уменьшают работу для отдела по урегулированию задолженности и обеспечению процедур банкротства, а также позволяет повысить уровень налоговой дисциплины за счет роста эффективности процедур фискального контроля.

Литература

1. Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М.: Экономист, 2006.
2. Бублик Н. Д. Теоретические основы разработки технологии налогового контроля и управления: монография / Н. Д. Бублик, И. И. Голичев, С. А. Горбатов, А. В. Смирнов. Уфа: РИО БашГУ, 2004.
3. Воронина А. Н., Аристархова М. К. Оценивание эффективности выездных налоговых проверок с помощью экспертно-статистического метода // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: межвузовский сборник научных трудов. Вып. 1 Уфа: УГАТУ, 2009. С. 42–54.
4. Об утверждении Методики оценки эффективности контрольной работы управлений МНС России по субъектам Российской Федерации: Приказ МНС РФ от 24 октября 2002 г. № БГ-3- 06/598 // Предпринимательское право. 2011. [Электронный ресурс]. URL: http://www.businesspravo.ru /Docum/DocumShow_DocumID_86776.html (дата обращения: 19.02.2011)
5. Смирнов А. В., Сашичев В. В. Планирование выездных проверок: анализ концепции // Налоговая политика и практика. 2007. № 8.
6. Черкасова Л. Ф. Современная организация и кадровая политика налогового администрирования. Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2002.
7. Шеина А. Ю. Инструментарий обеспечения увеличения размера налоговых поступлений // Вольное экономическое общество России, XVIII Всероссийский конкурс научных работ молодежи «Экономический рост России». М., 2014.