

# БИЗНЕС-СРЕДА

**Т. А. Ефремова**

канд. экон. наук, доцент кафедры финансов и кредита Мордовского государственного университета им. Н. П. Огарёва

## **КАЧЕСТВО И РЕЗУЛЬТАТИВНОСТЬ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ: МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ И ИХ ХАРАКТЕРИСТИКА**

Кризисные явления обострили проблему результативности системы государственного управления в России. В Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 г. поставлена цель достижения лидирующих позиций по всем направлениям развития экономики. Важная роль в достижении указанной цели отводится налоговому администрированию, способному обеспечить выполнение запланированных программ стабильными налоговыми поступлениями в бюджет. Совершенствование системы налогового администрирования, повышение его качества и результативности — одна из ближайших приоритетных задач государства.

Заметим, что учеными и практиками в области налогового администрирования до сих пор не выработано единого подхода к оценке соответствующих мер. Ситуация неопределенности в науке подтверждается постоянным реформированием системы оценки результатов работы налоговых органов на практике. В центральном аппарате ФНС России уже долгое время проводится целенаправленная и кропотливая работа по разработке стройной системы аналитических показателей. Результатом данной работы стало внедрение первой методики оценки в 1993 г. и ее последующие корректировки (2003, 2004, 2007 гг.).

Первоначально методики строились на оценке результативности контрольной работы налоговых органов по следующим основным направлениям их работы:

- общей оценке результативности контрольной работы ФНС России в целом и ее территориальных подразделений;
- оценке показателей организации и проведению камеральных налоговых проверок;
- оценке показателей организации и проведению выездных налоговых проверок;
- оценке результатов работы с организациями и индивидуальными предприятиями, не представляющими в налоговые органы налоговую отчетность или представляющими нулевую отчетность.

С методической точки зрения такой подход наиболее оправдан, так как позволяет охватить многие сферы деятельности налоговых органов и провести их системный анализ. Каждое из названных направлений оценки может быть оценено качественно и количественно, что весьма важно для оценки как результативности работы ФНС России в целом, так и ее территориальных органов.

При этом система имела существенный недостаток: она не позволяла определить эффективность затрат, понесенных государством для осуществления налогового контроля, так как не содержала показателей эффективности.

Методика 2003 г. включала 18 аналитических показателей (Методика оценки..., 2003). В 2004 г. она была заменена методикой, направленной на оценку фискальной работы налоговых органов, и расширена до 27 показателей (Амбросяева, 2007, с. 171). Основными направлениями оценки согласно новой методике являлись:

- 1) обеспечение стабильного поступления налогов и сборов;
- 2) улучшение обслуживания налогоплательщиков;
- 3) повышение эффективности налоговой системы.

Вместе с тем эта методика содержала в себе лишь один показатель эффективности, учитывавший уровень понесенных затрат на проведение налогового контроля.

Действующие в настоящий момент критерии оценки работы налоговых органов, разработанные и внедренные в 2007 г., состоят из 15 аналитических показателей (Бюллетень Счетной палаты, 2009). В качестве критериев оценки выделены:

- 1) собираемость налогов и сборов;
- 2) снижение задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации;
- 3) доля требований, рассмотренных судами в пользу налоговых органов;
- 4) доля решений налоговых органов по результатам налогового контроля, признанных судом недействительными;
- 5) число жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке (вышестоящими налоговыми органами);
- 6) доля налогоплательщиков, имеющих возможность доступа по каналам связи и через Интернет к персонализированной информации о состоянии расчета с бюджетом;
- 7) увеличение доли налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов.

Каждый из приведенных критериев позволяет изучить тот или иной вид деятельности налоговых органов. Например, первые два критерия позволяют оценить результаты фискальной деятельности налоговых органов, следующие три критерия — результаты контрольной деятельности налоговых органов (проведение налоговых проверок), последующий — результаты деятельности налоговых органов по информированию налогоплательщиков и последний — отношение граждан России к деятельности налоговых органов.

Таким образом, налоговые органы при разработке существующего способа оценки попытались сформулировать комплекс разносторонних критериев, которые позволяют оценить все сферы их деятельности, в то время как разработанные ранее методики были сфокусированы на оценке только какой-либо одной (контрольной или фискальной).

Однако данная совокупность критериев оценки не является совершенной. К примеру, некоторые современные ученые помимо вышеобозначенных критериев оценки выделяют еще ряд показателей, характеризующих качество и результативность налогового администрирования. Так, Г. Х. Алиев приводит показатель уровня добровольно уплаченных налогов в качестве одного из основных показателей анализа качества и результативности налогового администрирования (Алиев, 2004, с. 56). Этот показатель определяется как соотношение налогов, уплаченных на основании поданных налогоплательщиками налоговых деклараций, к сумме налогов, поступивших в бюджет в течение отчетного периода. Таким образом, данный показатель характеризует качество

профилактической работы налоговых органов. Анализ динамики данного показателя позволит комплексно проанализировать эффективность работы налоговых органов в области профилактики налоговых правонарушений.

Сходный показатель предлагает А. Т. Щербинин (Щербинин, 2002, с. 24). Для комплексной оценки эффективности работы налогового органа он предлагает использовать коэффициент начисления налогов, который рассчитывается как доля самостоятельно начисленных налогоплательщиком налогов в общей сумме начислений. Данный показатель позволяет учесть характер взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками и дать комплексную характеристику их работы, а также качество профилактической работы, проводимой налоговыми органами с налогоплательщиками.

В работе Д. В. Крылова используются показатели, основанные на «налоговом потенциале региона» (Крылов, 2006, с. 22). Под этим термином понимается сумма потенциалов налогооблагаемой базы, контрольной работы налоговых органов и задолженности по налоговым платежам, штрафным санкциям и пеням налогоплательщиков данной территории. Потенциал региона позволяет оценить будущие финансовые потоки с каждого из источников поступления налоговых платежей, будь то налоговая база, или налоговый контроль, или задолженность налогоплательщиков.

С использованием данного термина Д. В. Крылов разработал показатель собираемости налогов, позволяющий оценить налоговый потенциал региона, который определяется как отношение объема налоговых поступлений к величине налогового потенциала региона. Предложенная методика позволяет оценить степень собираемости налоговых платежей территории в бюджет Российской Федерации.

Г. Н. Карташова также предлагает показатель, определяющий разность между ожидаемой и фактически перечисленной в бюджет суммой налоговых платежей (Карташова, 1999). Этот резерв налогового потенциала позволяет определить объем доначислений в бюджет при камеральных проверках предприятий. Чем меньше его величина, тем успешнее работа налоговой службы. Автор методики предлагает оценивать результативность налогового администрирования по тому, насколько полно налоговый потенциал превращается в фактические налоговые поступления.

Уровень собираемости налогов и сборов выступает наиболее важным критерием оценки деятельности ФНС России. Такого же мнения придерживаются некоторые ученые, изучающие эффективность деятельности налоговых органов. Например, Н. А. Попонова отмечает, что «эффективность налоговой системы определяется мерой полноты поступлений налогов в бюджет и, соответственно, степенью исполнения всех налоговых процедур, тем, насколько эффективно оцениваются и используются установленные законом базы налогообложения, а также уровень затрат на содержание самого фискального аппарата» (Попонова, Нестеров, Терзиди, 2006, с. 388). Она также относит собираемость налогов к основным показателям оценки эффективности налоговой системы.

Правильная оценка результатов деятельности налоговых органов связана с использованием показателей, характеризующих затраты материальных ресурсов, связанные с осуществлением налогового администрирования. Они включают сумму затрат, произведенных на осуществление налогового администрирования, а также денежные средства, направленные на общее обеспечение деятельности налоговых органов.

Изучение подобных показателей позволяет установить соразмерность произведенных затрат и достигнутых результатов. В ряде случаев сопоставление затрат и достигнутых результатов показывает, что работа проводилась поверхностно-

но или, наоборот, было затрачено большое количество времени, привлечено значительное число сотрудников, а результаты оказались незначительными.

Необходимость включения такого рода показателей подтверждают работы ученых, проводящих исследования в области налогового администрирования. Так, Г. Х. Алиев предлагает использовать коэффициент эффективности функционирования налоговых органов, который определяется как отношение объема поступивших налоговых платежей в бюджет к объему понесенных затрат на деятельность налоговых органов (Алиев, 2004, с. 59). Использование данного показателя позволит учесть размер понесенных затрат для обеспечения должного уровня собираемости налогов, а также сделать вывод об экономичности функционирования налоговых органов.

Д. В. Крылов в свою методику включает два коэффициента, позволяющих учесть затраты на деятельность налоговых органов. Первый коэффициент — коэффициент бюджетоотдачи — равен отношению налогового потенциала региона к фактическому объему затрат налоговой администрации, второй — коэффициент экономической эффективности налогового администрирования — равен произведению коэффициента бюджетоотдачи и коэффициента собираемости налогов (определяется как отношение объема налоговых поступлений к величине налогового потенциала региона) (Крылов, 2006, с. 27). Данные показатели позволяют оценить экономическую эффективность деятельности региональных налоговых органов по налоговому администрированию: проведению налогового контроля, выполнению плановых налоговых заданий, мониторингу задолженности по налогам и сборам, взысканию налоговых санкций и т. п.

Одним из положительных достижений существующего способа оценки является наличие аналитических показателей, определяющих степень достижения общественного эффекта от проведения налогового администрирования.

Таким показателем является «доля налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов». Определяется он на основании результатов проводимых в Российской Федерации независимых социологических исследований и позволяет учесть критические замечания и предложения, высказанные налогоплательщиками, улучшить координацию работы налоговых органов по выполнению первоочередных задач в части обслуживания налогоплательщиков.

Безусловную необходимость использования такого рода показателей подтверждают работы ряда ученых. Так, Н. А. Попонова, Г. Г. Нестеров и Г. Г. Терзиди отмечают, что эффективность налогового администрирования «не обязательно означает увеличение экономического эффекта при тех же затратах ресурсов» (Попонова, Нестеров, Терзиди, 2006, с. 388). В качестве примера Н. А. Попонова приводит налоговые проверки, которые подтвердили правильность ведения учета в организации и не повлекли за собой дополнительных начислений. Значение показателей эффективности для таких проверок будет отрицательное, но если учесть, что одной из основных целей налогового контроля является снижение количества налоговых правонарушений, то данная налоговая проверка позволяет сделать вывод о достижении поставленной цели.

Следует отметить, что такие показатели широко используются налоговыми органами зарубежных стран. Так, в Австралии существует показатель имиджа налоговых органов. Для его определения используют анкетирование, проводят независимые экспертизы. Налоговые органы при этом исходят из принципа: «Чем легче платить налоги, тем охотнее налогоплательщик будет исполнять эту обязанность».

Обобщение вышеперечисленных методов оценки результатов налогового администрирования позволило систематизировать основные оценочные показате-

тели. Вместе с тем проведенное исследование показало отсутствие методик, позволяющих оценить качество и результативность налогового администрирования сообразно присущим ему методам. В связи с чем мы считаем необходимым выделить показатели результативности налогового планирования, регулирования, учета, анализа и контроля, а также показатели, характеризующие качество организации работы с налогоплательщиками (рис.).

К показателям результативности налогового планирования можно отнести:

1) уровень выполнения бюджетных назначений (заданий) по налоговым доходам, представляющий собой отношение суммы начисленных к сумме поступивших налогов и сборов;

2) уровень отклонения фактических поступлений в федеральный бюджет относительно прогноза поступлений (за год, квартал);

3) собираемость налогов, представляющую отношение объема налоговых поступлений к величине потенциально возможного сбора налогов за рассматриваемый период;

4) выполнение плана проведения выездных налоговых проверок (в соотношении запланированных и проведенных контрольных мероприятий; планируемых и реально доначисленных сумм по результатам выявленных в ходе их проведения нарушений).

Результативность налогового регулирования можно оценить с помощью следующих показателей:

1) количества предоставленных отсрочек или рассрочек по уплате налога, предоставление ИНК (в сравнении с предшествующими налоговыми периодами);

2) суммы недоимки и задолженности по налогам, пени и штрафам всего и в разрезе бюджетов с данными за предшествующие даты, а также роста (снижения) их со средним темпом по региону;

3) количества санкций (финансовых, административных, уголовных), наложенных на налогоплательщиков по результатам налоговых проверок;

4) количества судебных дел, выигранных налоговыми органами в суде, по результатам решений, вынесенных в ходе проведения налоговых проверок;

5) соотношения сумм требований, рассмотренных судами в пользу налоговых органов, относительно общих сумм по судебным спорам с налогоплательщиками;

6) соотношения числа жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке (вышестоящими налоговыми органами), к общему количеству исковых заявлений по налоговым спорам, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами.

Что касается налогового учета и анализа налоговых поступлений, то результативность данных методов налогового администрирования характеризуют следующие показатели:

1) изменение количества налогоплательщиков (физических и юридических лиц), состоящих на учете в налоговом органе, против предыдущего периода;

2) уровень нагрузки персонала налоговых органов, оцениваемый по количеству налогоплательщиков, приходящихся на одного работника фискальных органов;

3) суммы поступлений налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды в целом, а также в разрезе отдельных видов, бюджетов (федеральный, региональный и местный) с такой же суммой за предыдущий налоговый период;

4) удельный вес налогоплательщиков, представляющих налоговую отчетность по телекоммуникационным каналам связи, к общему количеству налогоплательщиков, фактически отчитывающихся и ведущих финансово-хозяйственную деятельность;

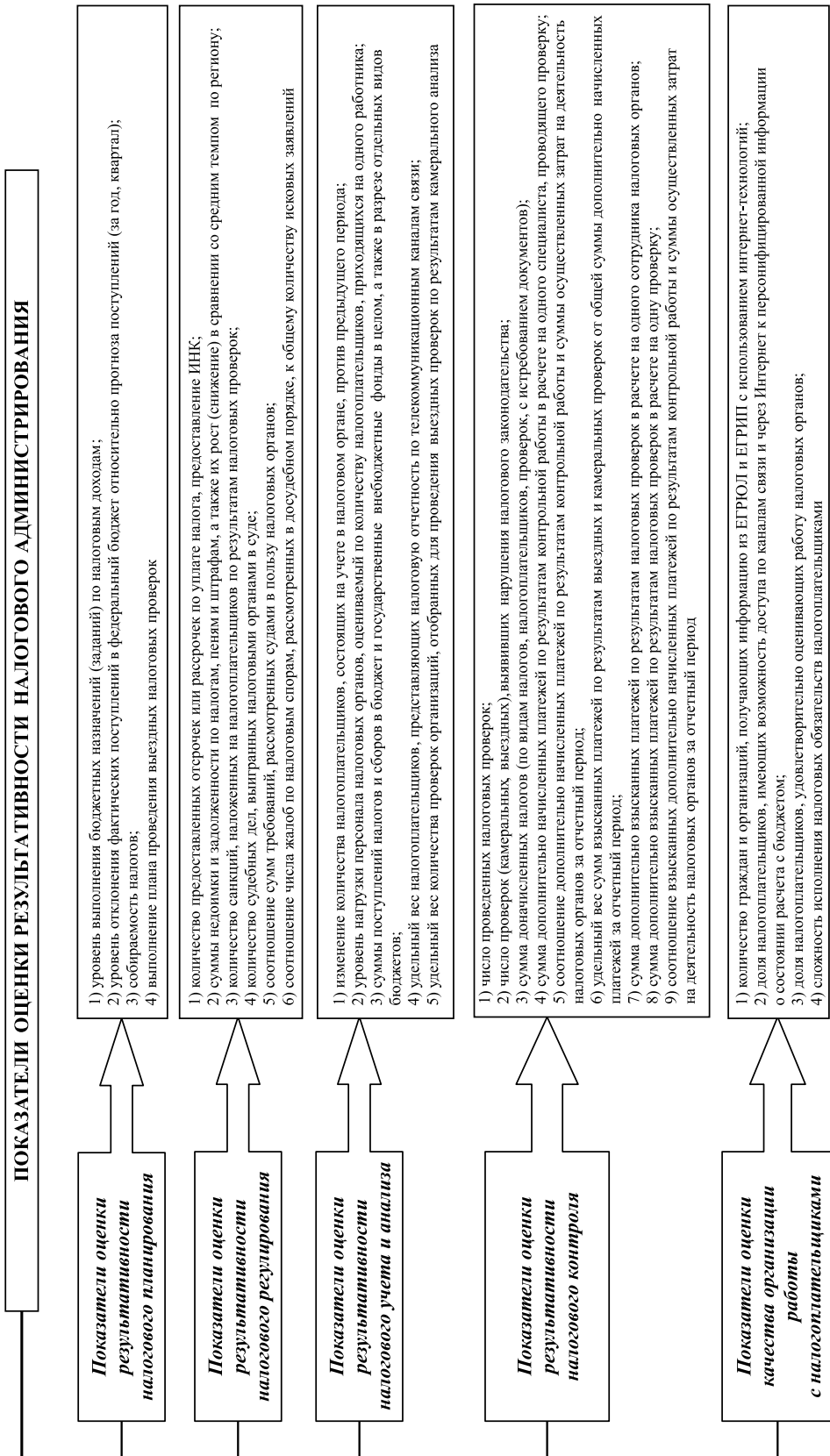


Рис. Система показателей качества и результативности налогового администрирования

5) удельный вес количества проверок организаций, отобранных для проведения выездных проверок по результатам камерального анализа, в общем количестве проведенных проверок по сравнению с предшествующим периодом.

Налоговый контроль, выступая основным методом налогового администрирования, имеет наиболее разработанную систему показателей оценки его результативности. В качестве основных таких показателей, на наш взгляд, должны выступать следующие:

1) общее число проведенных налоговых проверок (в целом, по видам проверок, по видам налогов, по видам налогоплательщиков) в сравнении с предшествующим периодом;

2) число проверок (камеральных, выездных), выявивших нарушения налогового законодательства;

3) сумма доначисленных налогов (по видам налогов, налогоплательщиков, проверок, с истребованием документов) в сравнении с предшествующим периодом;

4) сумма дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы в расчете на одного специалиста, проводящего проверку;

5) соотношение дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы и суммы осуществленных затрат на деятельность налоговых органов за отчетный период;

6) удельный вес сумм взысканных платежей по результатам выездных и камеральных проверок от общей суммы дополнительно начисленных платежей за отчетный период (в сравнении с предшествующим периодом);

7) сумма дополнительно взысканных платежей по результатам налоговых проверок (камеральных, выездных) в расчете на одного сотрудника налоговых органов;

8) сумма дополнительно взысканных платежей по результатам налоговых проверок (камеральных, выездных) в расчете на одну проверку;

9) соотношение взысканных дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы и суммы осуществленных затрат на деятельность налоговых органов за отчетный период.

Качество организации и проведения работы с налогоплательщиками позволяют оценить такие показатели, как:

1) количество граждан и организаций, получающих информацию из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) с использованием интернет-технологий;

2) доля налогоплательщиков, имеющих возможность доступа по каналам связи и через Интернет к персонализированной информации о состоянии расчета с бюджетом;

3) доля налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих работу налоговых органов, согласно следующим критериям:

- качество предоставления услуг налоговыми органами;
- доступность и понятность интернет-сервисов налоговой службы;

4) сложность исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками.

Показатели 3 и 4 напрямую зависят от того, насколько услуги, предоставляемые налоговыми органами, соответствуют потребностям и запросам налогоплательщиков, которые необходимо исследовать и анализировать. Результаты опросов, проведенных независимыми социологическими службами, позволяют учесть критические замечания и предложения, высказанные налогоплательщиками, улучшить координацию работы налоговых органов по выполнению первоочередных задач в части обслуживания налогоплательщиков и упрощения процедуры исполнения налоговых обязательств.

Предложенная нами система показателей позволяет подойти к оценке качества и результативности налогового администрирования с нескольких позиций: планирования, регулирования, учета, анализа и контроля. Выделенные абсолютные и относительные показатели отражают состояние отдельных сторон работы налогового органа как с качественной, так и с количественной стороны и должны являться основой оценки результативности налогового администрирования согласно выполняемым им функциям. Их следует использовать в системе и динамике. Они могут применяться как на «верхнем уровне» управления (агрегированные) для оценки степени достижения социального эффекта в области налогообложения, выявления лидеров или повышения результативности работы «отстающих» инспекций, так и внутри самой инспекции (дезагрегированные) — в качестве основных критериев при распределении премий по результатам отчетного периода, повышения качества планирования, регулирования и контроля, оценке эффективности работы отделов по проведению налоговых проверок и т. п.

Благодаря применению таких показателей можно не только проанализировать значение достигнутых результатов, но и построить прогноз развития на будущее, а также сформулировать (или внести определенные корректировки) будущие цели и критерии, на основании которых будет проводиться оценка по итогам следующего периода.

### Источники

*Алиев Г. Х.* Налоговый контроль и оценка его эффективности на современном этапе: дис. ... канд. экон. наук. М., 2004.

*Амбросьева Т. Г.* Управление эффективностью налогообложения на макро- и микроуровне: дис. ... канд. экон. наук. М., 2007.

Бюллетень Счетной палаты РФ № 10 (142) за 2009 год. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Аудит эффективности деятельности ФНС и ее территориальных органов в части администрирования доходов федерального бюджета и использования средств, выделенных из федерального бюджета на обеспечение деятельности налоговых органов, в соответствии с установленными Правительством РФ критериями за 2007 год и истекший период 2008 года» // СПС «Консультант-Плюс».

*Карташова Г. Н.* К вопросу о разработке методики оценки эффективности работы налоговых органов // Налоговый вестник. 1999. № 11.

*Крылов Д. В.* Экономическая оценка организации и налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ижевск, 2006.

Методика оценки эффективности контрольной работы управлений МНС России по субъектам РФ: приказ МНС России от 1 сентября 2003 г. № БГ-3-06/481 // СПС «КонсультантПлюс».

*Попонова Н. А., Нестеров Г. Г., Терзиди Г. Г.* Организация налогового учета и налогового контроля. М., 2006.

*Щербинин А. Т.* Проблемы повышения эффективности налогового контроля: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2002.