

Депутатова Ирина Викторовна

**ДЕЛИКТОЛОГИЧЕСКАЯ КОНЦЕПЦИЯ
ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Орел – 2012

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Коростелкина Ирина Алексеевна

Официальные оппоненты:

Золочевская Елена Юрьевна, доктор экономических наук, профессор, Южно-Российский институт – филиал Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия государственной службы и народного хозяйства при Президенте Российской Федерации», кафедра «Налогообложение и бухгалтерский учет», профессор

Попов Павел Валентинович, кандидат экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Национальный минерально-сырьевой университет «Горный», кафедра «Экономика, учет и финансы», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Поволжский государственный технологический университет»

Защита состоится 30 ноября 2012 г. в 13 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 212 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 29 октября 2012 г. Объявление о защите и автореферат размещены на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: www.gu-unpk.ru и на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: vak2.ed.gov.ru

Ученый секретарь
диссертационного совета

Коростелкина Ирина Алексеевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Обязанность граждан уплачивать законодательно предусмотренные налоги и сборы установлена статьей 57 Конституции Российской Федерации. Однако, несмотря на это, не все, на сегодняшний день, добросовестно исполняют свои гражданские обязанности по уплате налогов.

Рост числа налоговых правонарушений представляет повышенную опасность для общества, поскольку снижает возможность государства рационально использовать финансовые ресурсы, провоцирует экономическую и политическую нестабильность, ставит под угрозу интересы граждан. В этой связи особую актуальность приобретает вопрос совершенствования механизма государственного контроля налоговой деликтности.

На сегодняшний день в целях предупреждения совершения налоговых правонарушений применяются только меры пресечения. Однако их использование не всегда приносит ожидаемый положительный результат, так как санкции являются лишь правовым нежелательным последствием налоговых деликтов. Они не влияют на причины данных правонарушений и поэтому их роль в предупреждении противоправного поведения незначительна.

Наиболее эффективным средством обеспечения соблюдения налогового законодательства является предупреждение правонарушений. Однако проблемам предупредительной деятельности в области налогообложения не уделено должного внимания.

Неэффективность существующей сегодня санкционной системы превентивных мероприятий выявила объективную потребность в разработке научно-обоснованной методики изучения детерминант налоговых правонарушений, отсутствие которой, в настоящее время, не позволяет успешно решать прикладные аспекты предупреждения налоговых деликтов.

Степень разработанности проблемы. Первые теоретические построения в области правонарушений и их детерминант имеют место у Платона и Аристотеля.

Большое внимание проблеме причин правонарушений уделяли такие мыслители XVIII века, как Ч. Беккариа, И. Бентам, Ф.М. Вольтер, Д. Дидро, Д. Локк, Ш. Монтескье; социалисты-утописты: Т. Мор, А. Сен-Симон,

Ш. Фурье; революционные демократы – А.И. Герцен, В.Г. Белинский, Н.Г. Чернышевский; основоположники марксистского учения – К. Маркс и Ф. Энгельс.

К вопросам о сущности налоговых правонарушений, их детерминантах и профилактике в различные периоды времени обращались такие ученые, как Р.Г. Аксенов, А.В. Брызгалин, О.В. Дерина, В.А. Егоров, А.В. Елинский, Ф.А. Каримов, А.В. Кузнецов, И.И. Кучеров, Р.Р. Магизов, Е.В. Овчарова, С.Г. Пепеляев, Л.В. Платонова, И.Г. Рогозина, Н.А. Саттарова, И.Н. Соловьев, Г.П. Тостопятенко, И.Г. Федотова, А.А. Ялбулганов и др.

Существенный вклад в развитие основных направлений налогового администрирования и контроля внесли такие исследователи, как А.А. Арутюнов, П.А. Батайкин, Н.Г. Варакса, М.В. Васильева, К.К. Гойгереев, А.Ю. Головин, А.В. Демин, В.Б. Доброхотова, Е.Ю. Золочевская, А.Т. Измайлов, А.Ю. Кузнецов, А.А. Куликов, И.А. Маслова, М.С. Морозов, В.В. Мудрых, Н.В. Озеров, И. А. Орешкин, А.М. Полтева, Л.В. Попова, П.В. Попов, В.Н. Ткачев, Т.Ю. Ткачева, А.А. Яковлев и др.

Основоположником науки административной деликтологии является профессор В.И. Ремнев. В сфере налоговой деликтологии исследований практически не проводилось. Первой комплексной работой в этой области является диссертационное исследование М.Н. Кобзарь-Фроловой. Некоторые вопросы деликтологических проблем предупреждения налоговых правонарушений также рассмотрены в работе Е.В. Трегубовой.

Исследования вышеприведенных авторов имеют большое теоретическое и практическое значение для развития налоговой теории и практики, однако отметим, что преимущественно они носят юридический характер и посвящены раскрытию сущности налогов, как правовой категории.

В то же время комплексного исследования деликтологических аспектов предупреждения налоговых правонарушений с учетом фискальной функции налогов, обеспеченного экономическим инструментарием превентивной деятельности и соответствующими требованиями, предъявляемыми в этой связи к налоговым и правоохранительным органам, не проводилось.

Таким образом, значимость проблемы предупреждения налоговых правонарушений и отсутствие комплексных теоретических и научно-методических разработок в этой области определили выбор и направление исследования, его цель, задачи, научную новизну и практическую значимость.

Область диссертационного исследования соответствует п. 2.10 «Концепция и системный анализ государственных финансов», п. 2.23 «Государственный контроль налоговых правонарушений», специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит» Паспорта специальностей ВАК России.

Объектом исследования является система государственного контроля налоговых правонарушений Российской Федерации.

Предметом исследования являются экономические отношения, складывающиеся в процессе осуществления государственного контроля налоговой деликтности.

Целью диссертационного исследования является теоретическое обоснование и разработка научно-методических положений и практических рекомендаций, направленных на создание эффективной, основанной на принципах деликтологии, концепции государственного налогового контроля, обеспеченной соответствующим экономическим инструментарием.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- теоретически обосновать сущность и назначение деликтологии в области государственного налогового контроля, классифицировать детерминанты налоговой деликтности;
- конкретизировать понятие «система предупредительных мероприятий государственного контроля налоговых правонарушений», рассмотреть его составные элементы;
- предложить методику комплексной оценки и анализа контрольно-проверочной деятельности налогового органа;
- построить функциональную модель влияния макроэкономических показателей контрольной работы налогового органа на объем налоговых поступлений;
- систематизировать превентивные мероприятия государственного налогового контроля на основе деликтологического подхода;

– разработать методику оценки качества работы сотрудников налоговых органов в контексте повышения эффективности контрольно-проверочной деятельности.

Методологическую основу исследования составляет теория познания, ее всеобщий метод материалистической диалектики.

В качестве общенаучных методов исследования применялись: формально-логический и системный методы научного познания, описание, наблюдение, сравнение, графическое построение, математическая формализация, индукция, дедукция, моделирование, анализ и синтез.

Обоснование теоретических положений и аргументация выводов осуществлялась автором на основе основополагающих принципов, изложенных в научных и практических исследованиях в анализируемой области.

Теоретическая база исследования основана на фундаментальных положениях экономической науки; на трудах ученых в области налогового права, экономического анализа, математической статистики, эконометрии, деликтологии, а так же налогового администрирования; материалах научно-практических конференций; периодических научных и научно-практических изданиях, посвященных проблемам предупреждения налоговых правонарушений.

Правовая база исследования представлена законодательными и иными нормативными актами, регулирующими вопросы налогообложения, а также устанавливающими ответственность за совершение налоговых правонарушений.

Эмпирическую базу исследования составили данные Государственного комитета статистики, Министерства финансов РФ, отчетность Федеральной налоговой службы, методические и справочные материалы налоговых органов.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в научном обосновании теоретико-методических положений и практических рекомендаций по формированию деликтологической концепции государственного налогового контроля, обеспеченной соответствующим экономическим инструментарием, направленной на повышение налоговой дисциплины в целях роста поступлений в бюджет Российской Федерации.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты исследования, **имеющие научную новизну:**

– с авторской позиции уточнена сущность категории «налоговая деликтология», учитывающая элементы предмета науки и ее функциональное назначение в области государственного налогового контроля; а также предложено определение терминов «причина», «условия» и «поводы» налоговых деликтов и их классификация как основных элементов предмета науки (п. 2.23 паспорта специальности 08.00.10);

– в результате комплексного исследования превентивной деятельности в области налогообложения, научно обосновано содержание понятия «система предупредительных мероприятий государственного контроля налоговых правонарушений», разработана авторская классификация ее основных элементов в целях укрепления налоговой системы и налогового администрирования как факторов предупреждения роста налоговых правонарушений (п. 2.23 паспорта специальности 08.00.10);

– с целью предупреждения, выявления и пресечения налоговых правонарушений, взыскания неуплаченных сумм налогов, пеней и привлечения виновных лиц к ответственности предложена методика комплексной оценки и анализа контрольно-проверочной деятельности налоговых органов, позволяющая, в отличие от существующих, исследовать все аспекты работы инспекции, выявлять недостатки в ее деятельности и их причины (п. 2.10, п. 2.23 паспорта специальности 08.00.10);

– построена функциональная модель влияния макроэкономических показателей контрольной работы налоговых органов на объем налоговых поступлений, доказывающая гипотезу о неэффективности применения в качестве мер предупреждения правонарушений только санкционных средств, и позволяющая сделать вывод о необходимости использования принципов налоговой деликтологии в повышении результативности превентивных мероприятий (п. 2.10, п. 2.23 паспорта специальности 08.00.10);

– на основе деликтологического подхода, основанного на всестороннем анализе деятельности налогового органа, учитывающего причины совершения правонарушений и предполагающего соединение в себе профилактики, пресечения и предотвращения деликтов, систематизированы превентивные мероприятия

государственного налогового контроля (п. 2.9, п. 2.23 паспорта специальности 08.00.10);

– предложена и апробирована методика оценки качества работы сотрудников налоговых органов, позволяющая комплексно охарактеризовать их деятельность, выявить соответствующие пробелы, воздействие на которые позволит повысить результативность контрольно-проверочной деятельности в целом, что в свою очередь будет способствовать повышению объемов налоговых поступлений и снижению задолженности по налогам и сборам (п. 2.9, п. 2.23 паспорта специальности 08.00.10).

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в комплексном подходе к изучению деликтологических аспектов государственного контроля налоговых правонарушений с учетом фискальной функции налогов, обеспеченного экономическим инструментарием и соответствующими требованиями, предъявляемыми в этой связи к налоговым органам.

Полученные в рамках диссертационного исследования результаты могут быть использованы в дальнейших углубленных исследованиях вопросов предупреждения налоговых правонарушений.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что выводы и предложения, содержащиеся в работе могут быть использованы в качестве методического обеспечения превентивной деятельности налоговых органов, при составлении комментариев нормативно-правовых актов, в учебном процессе ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК» при изучении таких дисциплин, как «Налоговое администрирование», «Правовое регулирование налоговых отношений», «Методы выявления налоговых правонарушений», «Налоговый анализ», «Организация и методика проведения налоговых проверок», а так же служить основой для дальнейшего совершенствования действующего налогового и административного законодательства Российской Федерации.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертационном исследовании, были опубликованы в периодических научных изданиях, докладывались и получили одобрение на Всероссийской научно-практической конференции «Модели формирования системы учета, аудита и налогообложения на предприятиях промышленности, строительства, транспорта и

сельского хозяйства на основе внедрения инновационных технологий и международных стандартов» (03-28 ноября 2008 года, г. Орел), XXI Международной конференции «Компьютерные и информационные технологии при моделировании в управлении и экономике» (2011г., г. Харьков), Международной научно-практической конференции «Тренды развития современного общества: управленческие, правовые, экономические и социальные аспекты» (11-18 сентября 2011 года, г. Курск), Научно-практической конференции молодых ученых (01 марта 2012 года, г. Орел), а так же научно-методических семинарах профессорско-преподавательского состава ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК».

Результаты авторских исследований нашли практическое применение и были внедрены в деятельность налоговых органов Орловской области.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 9 работах авторским объемом 4,51 п.л., в том числе 3 статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах перечня ВАК.

Структура и объем диссертационного исследования. Работа состоит из введения, трёх глав, содержащих по три параграфа каждая, заключения, списка использованных источников, включающего 174 наименования. Основной текст исследования изложен на 182 страницах, иллюстрирован 23 таблицами и 38 рисунками, имеет 8 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, поставлена цель, выделены задачи, объект и предмет исследования, раскрыта научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы, сформулированы положения, выносимые на защиту.

В первой главе «Теоретико-методические основы государственного контроля налоговых правонарушений» исследована сущность и назначение деликтологии в области государственного налогового контроля, изучены детерминанты налоговой деликтности, конкретизировано понятие «система предупредительных мероприятий государственного контроля налоговых правонарушений», разработана авторская классификация ее основных элементов.

Во второй главе «Аналитическое обеспечение предупредительной деятельности в области налогообложения» рассмотрены правовая основа и информационная база государственного контроля налоговых правонарушений, дана общая оценка контрольно-проверочной деятельности налоговых органов,

предложена методика анализа эффективности организации контрольной работы налогового органа.

В третьей главе «Построение системы государственного налогового контроля на основе принципов налоговой деликтологии» представлена функциональная модель влияния макроэкономических показателей контрольной работы налогового органа на объем налоговых поступлений, на основе деликтологического подхода систематизированы меры предупреждения налоговых правонарушений, предложена методика оценки качества работы сотрудников налоговых органов.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 С авторской позиции уточнена сущность категории «налоговая деликтология», учитывающая элементы предмета науки и ее функциональное назначение в области государственного налогового контроля; а также предложено определение терминов «причина», «условия» и «поводы» налоговых деликтов и их классификация как основных элементов предмета науки

Под налоговой деликтологией следует понимать самостоятельную социально-правовую науку, изучающую сущность, динамику и структуру налоговых правонарушений, личность правонарушителя, причины и условия совершения налоговых деликтов, а так же пути и средства их предупреждения.

Деликтология, как любая наука, имеет свой предмет (Рисунок 1).

Налоговая деликтность обусловлена соответствующими негативными факторами, которые именуются причинами и условиями совершения правонарушений.

В рамках диссертационного исследования определено, что причина правонарушений – это основание для совершения деликта, формируемое в сознании индивида под воздействием внешних факторов. В связи с этим, причина правонарушений может быть только одна, а именно, это стремление лица удовлетворить противоправным способом свои интересы, стремления, эмоции.

Условия совершения правонарушений – это негативные обстоятельства, формирующие причину и способствующие достижению противоправного результата.



Рисунок 1 – Элементы предмета науки «Налоговая деликтология»

Повод к совершению правонарушения – это некое отрицательное обстоятельство ситуативного характера, являющиеся побудительным стимулом для совершения правонарушения.

Таким образом, для наступления следствия (противоправного результата) необходимо наличие, как причины, так и условий совершения правонарушения.

Классификация условий совершения правонарушений представлена на рисунке 2. Автором классифицированы именно условия правонарушений, в связи с тем, что они являются основным движущим фактором при совершении деликтов, так как в отсутствии условий причина не формируется, а повод не побуждает к противоправному поведению.

Данная классификация позволяет анализировать как налоговую деликтность в целом, так и отдельные налоговые правонарушения в разрезе отраслей экономики, территорий, видов налогов и с точки зрения субъекта их совершения.



Рисунок 2 – Авторская классификация условий налоговых деликтов

Учет, изучение структуры и динамики правонарушений, их причин и условий нужны для того, чтобы планировать мероприятия по борьбе с деликтностью.

Таким образом, деликтологический аспект государственного налогового контроля охватывает комплекс мер, направленных на недопущение совершения налоговых правонарушений, на устранение деликтологических факторов, способствующих совершению проступков, то есть охватывает меры общей и индивидуальной профилактики.

2 В результате комплексного исследования превентивной деятельности в области налогообложения, научно обосновано содержание понятия «система предупредительных мероприятий государственного контроля налоговых правонарушений», разработана авторская классификация ее основных элементов в целях укрепления налоговой системы и налогового

администрирования как факторов предупреждения роста налоговых правонарушений

Систему предупредительных мероприятий государственного контроля налоговых правонарушений следует понимать как целостное единство структурно расчлененных мер упреждающего воздействия, взаимосвязанных между собой, реализующих предупредительные функции в условиях конкретной внешней среды.

Считаем, что предупредительные мероприятия государственного контроля налоговых правонарушений целесообразно разделить на три группы: меры общего, специального и индивидуального предупреждения (Рисунок 3).



Рисунок 3 – Классификация мер предупреждения налоговых правонарушений

Данная классификация определяет меры предупреждения налоговых правонарушений в системной соподчиненности друг другу и позволяет анализировать данные меры как с позиции субъектов их осуществляющих, так и с точки зрения объектов, на которые данная деятельность направлена.

Дифференциация мер предупреждения деликтности возможна и по иным, не выделенным автором, критериям. Однако вне зависимости от признака

классификации, достижение высокого результата предупредительной деятельности возможно лишь в случае системного подхода к применению данных мер.

3 С целью предупреждения, выявления и пресечения налоговых правонарушений, взыскания неуплаченных сумм налогов, пеней и привлечения виновных лиц к ответственности предложена методика комплексной оценки и анализа контрольно-проверочной деятельности налоговых органов, позволяющая, в отличие от существующих, исследовать все аспекты работы инспекции, выявлять недостатки в ее деятельности и их причины

В настоящее время нет единого подхода к решению вопроса о том, как и с помощью каких критериев, оценивать работу налоговых органов. В связи с этим, в диссертации предложена методика комплексной оценки и анализа контрольно-проверочной деятельности налогового органа, включающая в себя:

– анализ динамики, структуры и выполнения плана налоговых поступлений в разрезе налогов и основных видов экономической деятельности;

– анализ динамики и структуры задолженности по налогам и сборам в разрезе налогов и основных видов экономической деятельности;

– анализ контрольно-проверочной деятельности налогового органа, включающий в себя три самостоятельных блока (анализ и общая оценка контрольно-проверочной деятельности, оценка результативности налоговых проверок и анализ эффективности организации контрольной работы).

Практическая апробация первого блока «Оценка контрольно-проверочной деятельности» представлена в таблице 1.

Анализ контрольно-проверочной деятельности налоговых органов Орловской области показал, что наиболее результативными являются выездные налоговые проверки. Однако общее количество проведенных выездных налоговых проверок значительно превышает количество проверок, в результате которых выявлены нарушения. Устранить данное расхождение можно путем проведения более детального анализа деятельности налогоплательщиков на стадии проведения камеральных налоговых проверок. Считаем, что в системе показателей первого блока необходимо заменить показатель доначисленных налогов, как результативный для контрольного блока, на показатель доначисленных платежей, по которым имеется возможность взыскания.

Таблица 1 – Анализ контрольно-проверочной деятельности при проведении налоговых проверок¹

Наименование показателя	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Отклонение		Темп роста, %	
				2010-2009	2011-2010	2010/2009	2011/2010
Количество проведенных камеральных налоговых проверок, всего (шт.)	325290	249684	188887	-75606	-60797	76,75	75,65
В том числе:							
– выявивших нарушения (шт.)	12780	9351	8015	-3429	-1336	73,16	85,72
Дополнительно начисленные платежи по результатам проверок, всего (тыс. руб.)	321815	162466	117702	-159346	-44764	50,48	72,44
В том числе:							
– налоги	275226	129271	92754	-145955	-36517	46,96	71,75
– пени	15750	7295	1827	-8455	-5468	46,31	25,04
– штрафные санкции	30839	25900	23121	-4939	-2779	83,98	89,27
Количество проведенных выездных налоговых проверок, всего (шт.)	2708	2646	2667	-62	-979	97,71	100,79
В том числе:							
– выявивших нарушения (шт.)	1114	1064	1016	-50	-48	95,51	95,49
Дополнительно начисленные платежи по результатам проверок, всего (тыс. руб.)	931687	670084	707482	-261603	37398	71,92	105,58
В том числе:							
– налоги	629407	457774	511053	-171633	53279	72,73	111,63
– пени	149467	105655	104009	-43812	-1646	70,68	98,44
– штрафные санкции	152813	106655	92420	-46158	-14235	69,79	86,65

Второй блок «Оценка результативности налоговых проверок» включает в себя расчет двух показателей результативности контрольных мероприятий (Таблица 2):

1. Количественный показатель результативности ($П_{кол}^{рез}$) рассчитывается путем сопоставления общего количества проведенных налоговых проверок ($К_{всего}$) с количеством проверок, выявивших нарушения налогового законодательства ($К_{нар}$):

$$П_{кол}^{рез} = \frac{К_{нар}}{К_{всего}} \quad (1)$$

2. Качественный показатель результативности ($П_{кач}^{рез}$) рассчитывается путем сопоставления объема дополнительно начисленных платежей ($Д$) с количеством налоговых проверок выявивших нарушения налогового законодательства ($К_{нар}$):

$$П_{кач}^{рез} = \frac{Д}{К_{нар}} \quad (2)$$

Оценивая в целом работу налогового органа по количественному и качественному показателям, полученные результаты признать удовлетворительными нельзя. В отношении качественных показателей наблюдается отрицательная динамика, количественные – не всегда соответствуют нормативу.

¹ По материалам УФНС России Орловской области за 2009-2011 гг.

Таблица 2 – Оценка результативности налоговых проверок²

Наименование показателя	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Отклонение		Темп роста, %	
				2010-2009	2011-2010	2010/2009	2011/2010
Количественный показатель результативности камеральных налоговых проверок (%)	3,9	3,7	4,24	-0,2	0,54	94,87	114,59
Количественный показатель результативности выездных налоговых проверок (%)	41,1	40,2	38,09	-0,9	-2,11	97,81	94,75
Качественный показатель результативности камеральных налоговых проверок (тыс. руб.)	25,18	17,30	14,68	-7,88	-2,62	68,71	84,85
Качественный показатель результативности выездных налоговых проверок (тыс. руб.)	836,34	629,78	696,34	-206,34	66,56	75,30	110,57

Все это, в совокупности с систематическим неисполнением плановых показателей, отсутствием положительной динамики в отношении задолженности по региональным и местным налогам, говорит о неэффективной организации контрольной работы налоговых органов.

Третьим блоком является оценка эффективности организации контрольной работы налогового органа, для этого необходимо рассчитать ряд показателей, с разных сторон характеризующих контрольную работу налогового органа (Таблица 3).

Таблица 3 – Анализ эффективности организации контрольной работы³

Наименование показателя	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Отклонение		Темп роста, %	
				2010-2009	2011-2010	2010/2009	2011/2010
Обобщающий показатель эффективности контрольной работы	0,095	0,049	0,045	-0,046	-0,004	51,58	91,83
Коэффициент сокрытия налогов	0,047	0,026	0,028	-0,021	0,002	55,32	107,7
Коэффициент начисления пени	0,001	0,0004	0,00009	-0,0006	-0,00031	40,00	22,50
Коэффициент выявленных ошибок при заполнении налоговых деклараций	0,02	0,007	0,005	-0,013	-0,002	35,00	71,42
Коэффициент применения санкций за нарушение налогового законодательства	0,2	0,23	0,19	0,03	-0,04	115,0	82,61
Количество проверок на одного работника контрольного блока	23	21	19	-2	-2	91,30	90,47
Эффективность затрат на налоговый контроль по доначислению	2,85	1,86	1,84	-0,99	-0,02	65,26	98,92

Результаты анализа показывают, что в отношении многих показателей деятельности на протяжении 2009-2011гг. имеет место отрицательная динамика. Ряд показателей не достигает своего нормативного значения. При этом, расчет таких показателей, как процент взыскания и эффективность затрат на налоговый контроль по взысканию не представляется возможным в связи с отсутствием в отчетности налоговых органов сведения о количестве произведенных взысканий. В

² По материалам УФНС России Орловской области за 2009-2011гг.

³ По материалам УФНС России Орловской области за 2009-2011гг.

связи с этим, предлагаем дополнить Отчет «О результатах контрольной работы налоговых органов» показателем объема взысканных доначислений по результатам налоговых проверок, а также переориентировать оценку результативности сотрудников налогового органа с показателя «дополнительно начисленные платежи» на показатель «взысканные доначисления».

Предложенная методика позволяет комплексно исследовать работу инспекции, выявить недостатки в ее деятельности и причины этих недостатков, на основе чего разработать систему мер по их устранению.

4 Построена функциональная модель влияния макроэкономических показателей контрольной работы налоговых органов на объем налоговых поступлений, доказывающая гипотезу о неэффективности применения в качестве мер предупреждения правонарушений только санкционных средств, и позволяющая сделать вывод о необходимости использования принципов налоговой деликтологии в повышении результативности превентивных мероприятий

В диссертационном исследовании определено, что использование в предупреждении налоговых правонарушений только санкционных средств – неэффективно. Для доказательства указанной гипотезы построена функциональная модель влияния макроэкономических показателей контрольной работы налогового органа на объем налоговых поступлений. Набор эмпирических данных для построения модели представлен в таблице 4.

Таблица 4 – Набор эмпирических данных для построения модели влияния макроэкономических показателей контрольной работы налоговых органов на объем налоговых поступлений

Период времени	Объем налоговых поступлений (млн. руб.)	Процент выполнения плана по налоговым поступлениям (%)	Количество выездных налоговых проверок (шт.)	Дополнительно начисленные платежи (млн. руб.)
	Y	X ₁	X ₂	X ₃
2009г.	12195	1	2708	931,7
2010г.	16619	0,97	2646	670,1
2011г.	19076	1,03	2667	707,5
ИТОГО	47890	3	8021	2309,3

Для выявления зависимости между показателем объема налоговых поступлений и показателями: процента выполнения плана по налоговым поступлениям, количества налоговых проверок и дополнительно начисленных платежей по результатам налоговых проверок, а так же проверки

мультиколлинеарности между факторами использовалась формула линейной корреляции (r_{yx}), которая имеет следующий вид:

$$r_{yx} = \frac{\sum YX_i - (\sum Y) \times (\sum X_i) / n}{\sqrt{[\sum Y^2 - (\sum Y)^2 / n] \times [\sum X_i^2 - (\sum X_i)^2 / n]}} \quad (3)$$

где r_{yx} – степень взаимосвязи между результирующим показателем и факторами на него влияющими;

Y – результирующий показатель;

X – фактор влияющий на результирующий показатель;

i – порядковый номер фактора;

n – количество периодов в месяцах.

В результате произведенных расчетов была выявлена сильная взаимосвязь: между объемом налоговых поступлений и процентом выполнения плана ($r_{yx_1} = 0,9844$), объемом налоговых поступлений и количеством налоговых проверок ($r_{yx_2} = 0,9438$) и умеренная – между объемом налоговых поступлений и количеством дополнительно начисленных платежей по результатам налоговых проверок ($r_{yx_3} = 0,304$). Все факторы считаем существенным и включаем в модель.

При оценке мультиколлинеарности факторов, зависимости не выявлено.

На основе произведенных расчетов была построена функциональная модель в стандартизированном виде:

$$Y = 27,9269x_1 + 1,146x_2 - 28,3819x_3 \quad (4)$$

Для объективного анализа поступления налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации целесообразно построить математическую модель в натуральных единицах измерения. Для этого в диссертационном исследовании использовалось уравнение множественной регрессии для прямолинейной связи.

Произведя все промежуточные расчеты, функциональную модель изучаемого социально-экономического явления (поступление налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации) в натуральных единицах измерения можно представить следующим образом:

$$Y = 15391,047 + 22953,2252x_1 + 0,3523x_2 - 30,3042x_3 \quad (5)$$

Для оценки степени влияния каждого фактора, включенного в эконометрическую модель, на формирование результирующей величины – объема налоговых поступлений использовался метод цепных подстановок, то есть в

диссертации поочередно увеличивали численные значения факторных переменных на 10% ($Y_3^{\prime}, Y_3^{\prime\prime}, Y_3^{\prime\prime\prime}$) и полученные результаты сравнивали с результатами налоговых поступлений в последнем (третьем) временном периоде ($\Delta_1, \Delta_2, \Delta_3$).

$$\Delta_1 = Y_3^{\prime} - Y_3 = 20898,583 - 18535,20 = 2364,183 \quad (6)$$

$$\Delta_2 = Y_3^{\prime\prime} - Y_3^{\prime} = 20992,461 - 20898,583 = 93,87 \quad (7)$$

$$\Delta_3 = Y_3^{\prime\prime\prime} - Y_3^{\prime\prime} = 18848,73 - 20992,461 = -2143,73 \quad (8)$$

Результаты произведенных расчетов показывают, что наиболее существенное влияние на показатель поступления налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации оказывает фактор «процент выполнения плана по налоговым поступлениям» (Y_3^{\prime}). Количество налоговых проверок ($Y_3^{\prime\prime}$) на объем добровольно уплачиваемых налогов, практически не влияет. А объем дополнительно начисленных платежей ($Y_3^{\prime\prime\prime}$), напротив, свидетельствует о снижении налоговых поступлений. Таким образом, доказана неэффективность использования в настоящее время в качестве превентивных мероприятий только санкционных средств.

Следовательно, при разработке системы мер предупреждения налоговых правонарушений, первостепенное внимание необходимо уделять мерам профилактики, выражающимся в разъяснительной работе налогового органа, формировании у населения психологии добросовестного налогоплательщика, упрощении налогового законодательства, а меры пресечения, должны лишь дополнять действующую систему.

5 На основе деликтологического подхода, основанного на всестороннем анализе деятельности налогового органа, учитывающего причины совершения правонарушений и предполагающего соединение в себе профилактики, пресечения и предотвращения деликтов, систематизированы превентивные мероприятия государственного налогового контроля

В диссертации установлено, что налоговые органы, в своей деятельности, преимущественно используют меры пресечения, как основное средство предупреждения налоговых правонарушений, в то время, как их профилактикой они практически не занимаются.

В этих целях, считаем необходимым систематизировать предупредительные мероприятия государственного налогового контроля на основе деликтологического

подхода, в равной степени соединяющего в себе профилактику, пресечение и предотвращение налоговых правонарушений (Рисунок 4).

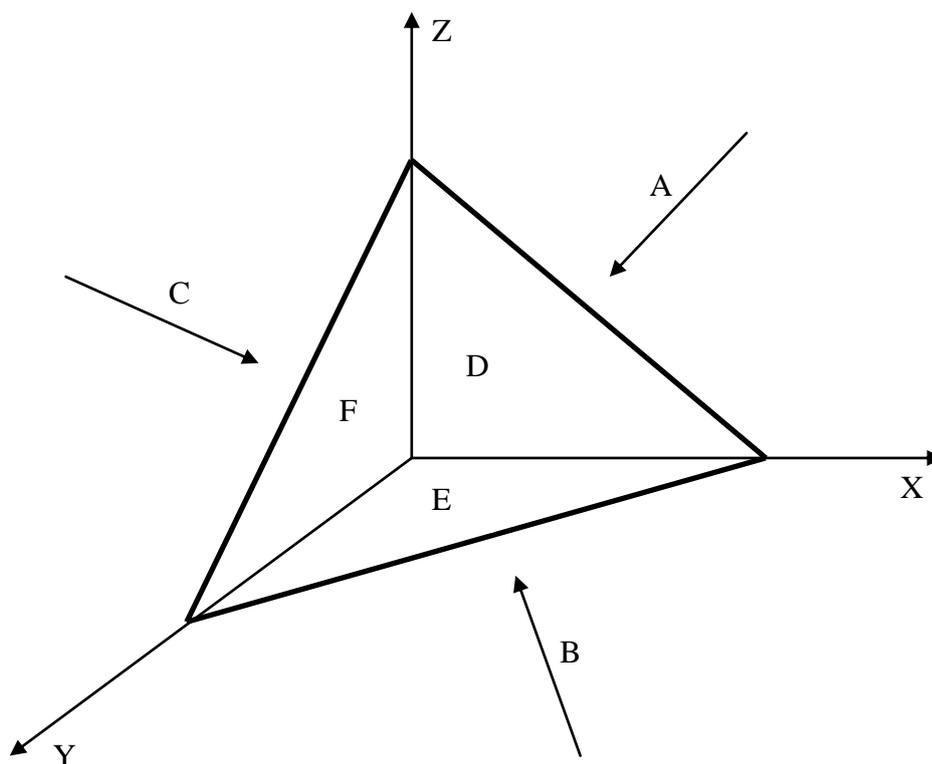


Рисунок 4 – Систематизация предупредительных мероприятий государственного налогового контроля на основе деликтологического подхода

Применение деликтологического подхода обосновано тем, что для цели разработки мер предупреждения налоговых правонарушений необходимо уделять внимание причинам совершения таких деликтов.

Использование деликтологического подхода включает три этапа:

1. При разработке превентивных мероприятий государственного контроля налоговых правонарушений необходимо формировать комплексное аналитическое обеспечение, а именно:

- налоговых поступлений (Ось «X» на рисунке 4);
- задолженности по налогам и сборам (Ось «Y» на рисунке 4);
- контрольной работы налогового органа (Ось «Z» на рисунке 4).

2. На втором этапе выявляются причины, соответственно:

- снижения объема налоговых поступлений (Вектор «A» на рисунке 4);
- невыполнения плана по поступлению налогов и сборов (Вектор «B» на рисунке 4);

– роста задолженности и снижения эффективности контрольно-проверочной деятельности налогового органа в целом и каждого налогового инспектора в отдельности (Вектор «С» на рисунке 4).

3. Третий этап посвящен разработке мер по устранению выявленных причин:

– профилактика правонарушений – предполагает формирование психологии добросовестного налогоплательщика (Плоскость «D» на рисунке 4);

– предотвращение правонарушений – комплекс мероприятий, направленных на недопущение повторного совершения налоговых правонарушений (Плоскость «E» на рисунке 3);

– пресечение правонарушений – санкционные средства, нейтрализующие негативные последствия налоговых деликтов (Плоскость «F» на рисунке 4).

Применение предложенного деликтологического подхода к систематизации мер государственного налогового контроля будет способствовать их целенаправленному воздействию именно на причины правонарушений, нивелируя, тем самым, у налогоплательщиков возможность и мотивацию совершения налоговых деликтов.

6 Предложена и апробирована методика оценки качества работы сотрудников налоговых органов, позволяющая комплексно охарактеризовать их деятельность, выявить соответствующие пробелы, воздействие на которые позволит повысить результативность контрольно-проверочной деятельности в целом, что в свою очередь будет способствовать повышению объемов налоговых поступлений и снижению задолженности по налогам и сборам

В связи с тем, что одним из факторов, влияющих на объем налоговых поступлений и задолженность по налогам и сборам, является эффективность контрольной работы налоговых органов в целом и каждого его работника в отдельности, в диссертации предложена методика комплексной оценки качества работы сотрудников налоговых органов, состоящую из следующих этапов:

1. Определение цели оценки качества работы сотрудников налогового органа;

2. Сбор эмпирических данных;

3. Расчет показателей, характеризующих профессионально-квалификационный уровень и деловые качества работников, а также сложность и результативность их труда;

4. Расчет обобщающего показателя комплексной оценки качества работы;

5. Обобщение полученных результатов, формулирование выводов.

Система показателей, характеризующих профессионально-квалификационный уровень и деловые качества работников, а также сложность и результативность их труда представлена в таблице 5.

Таблица 5 – Система показателей, характеризующих профессионально-квалификационный уровень и деловые качества работников, а также сложность и результативность их труда

Наименование показателя	Формула расчета		Норматив	Фактическое значение по сотруднику налогового органа ⁴
Коэффициент профессионально-квалификационного уровня работника (C_1)	$C_1 = \frac{(O + S + R)}{3,3}$	O – оценка образования работника; S – оценка стажа работы по специальности; R – оценка изобретательской, рационализаторской, публицистической и тому подобной деятельности.	0,38-1	0,68
Оценка деловых качеств специалистов (M_1)	$M_1 = \sum_{i=1}^n a_{ij} \times x_i$	i – порядковый номер признака деловых качеств; n – число признаков; j – уровень признака; a_{ij} – j -й уровень i -го признака у работника; x_i – удельная значимость i -го признака в общей оценке деловых качеств	1-4	2,07
Оценка сложности выполняемых сотрудником функций (C_2)	$C_2 = \frac{\sum_{i=1}^n a_{ij} \times x_i}{8,3}$	i – порядковый номер признака сложности; n – число признаков; j – уровень признака; a_{ij} – j -й уровень i -го признака у работника; x_i – удельная значимость i -го признака в общей оценке сложности	0,4-0,5	0,46
Оценка результатов труда специалиста инспекции (M_2)	$M_2 = \sum_{i=1}^n a_{ij} \times x_i$	i – порядковый номер признака результатов труда; n – число признаков; j – уровень признака; a_{ij} – j -й уровень i -го признака у работника; x_i – удельная значимость i -го признака в общей оценке результатов труда.	1-4	2
Комплексная оценка качества работы (D)	$D = C_1 \times M_1 + C_2 \times M_2$	C_1 – оценка профессионально-квалификационного уровня сотрудника налоговой инспекции; M_1 – оценка деловых качеств сотрудника; C_2 – оценка сложности; M_2 – оценка достигнутого результата.	0,84-5,84	2,33

Расчеты показывают, что комплексный показатель качества работы сотрудника налогового органа находится на среднем уровне.

⁴ По данным МРИ ФНС России №8 по Орловской области

Предложенная методика позволяет комплексно оценить вклад каждого сотрудника в общий результат работы налогового органа, выявить недостатки их деятельности, а так же разработать систему мер по их устранению (направить сотрудников на профессиональную переподготовку в случае недостаточной компетенции, разработать систему мотивационного менеджмента, как способа повышения их заинтересованности и т.д.).

Практическая апробация методики позволяет сделать вывод о том, что повышая эффективность работы налогового инспектора, увеличится эффективность деятельности самого налогового органа, повысится процент выполнения плана по налоговым поступлениям и снизится задолженность по налогам и сборам.

3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В ходе диссертационного исследования разработаны теоретические, научно-методические и практические рекомендации по созданию эффективной, основанной на принципах деликтологии, концепции государственного налогового контроля, обеспеченной соответствующим экономическим инструментарием.

Теоретически обоснована сущность и назначение деликтологии в области предупреждения налоговых правонарушений. Предложено авторское определение терминов «причина», «условия» и «поводы налоговых деликтов» и их классификация, как основных элементов предмета науки «налоговая деликтология». Конкретизировано понятие «система мер предупреждения налоговых правонарушений», рассмотрены его составные элементы.

Предложена методика комплексной оценки и анализа контрольно-проверочной деятельности налогового органа. Построена функциональная модель влияния макроэкономических показателей контрольной работы налогового органа на объем налоговых поступлений, доказывающая гипотезу о неэффективности применения в качестве мер предупреждения правонарушений только санкционных средств. Систематизированы превентивные мероприятия государственного налогового контроля на основе деликтологического подхода. Предложена и апробирована методика оценки качества работы налоговых инспекторов как способа повышения эффективности контрольно-проверочной деятельности.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК России:

1. Депутатова, И.В. Проблема выявления причин и условий налоговых правонарушений как центральный вопрос в науке деликтологии / И.В. Депутатова // *Управленческий учет.* – 2012 - №5. - С. 47-55 (0,65 п.л.).
2. Депутатова, И.В. Проблемы информационно-аналитического обеспечения предупредительной деятельности в области налогообложения / И.В. Депутатова // *Вестник ОГИЭТ.* – 2012 - №2(20). – С. 62-70 (0,66 п.л.).
3. Депутатова, И.В. Методика комплексного анализа контрольной работы налоговых органов / И.В. Депутатова // *Управленческий учет.* – 2011 - №12. – С. 26-35 (0,62 п.л.).

Статьи в научных журналах, сборниках, другие публикации

4. Депутатова, И.В. Методика комплексной оценки качества труда налоговых инспекторов как способ повышения эффективности контрольно-проверочной деятельности налогового органа / И.В. Депутатова // *Альманах «Научные записки Орел ГИЭТ».* – Орел: ГОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли», 2012. - №2. - С. 224-232 (0,71 п.л.).
5. Депутатова, И.В. Проблемы развития налогового консультирования в России / И.В. Депутатова // *Экономическая глобализация и тенденции инновационного развития национальной экономики: материалы научно-практической конференции молодых ученых (01 марта 2012 года, г. Орел).* – Москва: Дело и Сервис, 2012. – С. 341-348. (0,38 п.л.).
6. Депутатова, И.В. Теоретико-методические основы системы мер предупреждения правонарушений в налоговой сфере // *Управление общественными и экономическими системами [Электронный ресурс]: Многопредметный научный журнал. № гос. регистрации 0420300014* – Орел: Госуниверситет–УНПК, 2011. - №2. – режим доступа к журналу: <http://bali.ostu.ru/umc/>. (0,73 п.л.).
7. Депутатова, И.В. Сущность назначение деликтологии в области предупреждения налоговых правонарушений / И.В. Депутатова // *Тренды развития современного общества: управленческие, правовые, экономические и социальные аспекты [Текст]: материалы Международной научно-практической конференции (11-18 сентября 2011 года), редкол.: Горохов А.А. (отв. Ред); Юго-Зап. гос. ун-т., Курск, 2011г.* – С.68-70. (0,16 п.л.).
8. Депутатова, И.В. Сравнительная характеристика норм НК РФ и КоАП РФ, устанавливающих ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / И.В. Депутатова // *Компьютерные и информационные технологии при моделировании в управлении и экономике: материалы XXI Международной конференции «Новые технологии в машиностроении» Харьков: Национальный аэрокосмический университет им. Н.Е. Жуковского «ХАИ», 2011г.* – С. 101-108. (0,4 п.л.).
9. Депутатова, И.В. Концептуальные направления оптимизации косвенного налогообложения в инновационной экономике / И.А. Дрожжина, И.В. Депутатова // *Модели формирования системы учета, аудита и налогообложения на предприятиях промышленности, строительства, транспорта и сельского хозяйства на основе внедрения инновационных технологий и международных стандартов: материалы всероссийской научно-практической конференции (03-28 ноября 2008 года, Орел) Москва: Финпресс, Орел: ОрелГТУ, 2008.* – С. 499-505. (0,38 п.л., авт. 0,2 п.л.).