

Никитина Татьяна Александровна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ ТРУДОВЫХ  
ПРОЦЕССОВ ВЫЕЗДНОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Специальности:

- 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (экономика труда)  
08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (государственные финансы)

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования “Ижевский государственный технический университет”.

Научные руководители: доктор экономических наук, профессор  
Кузнецов Андрей Леонидович  
кандидат экономических наук, доцент  
Глухова Людмила Михайловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук  
Боткин Игорь Олегович  
кандидат экономических наук  
Тимофеева Ольга Ивановна

Ведущая организация – ФГОУ ВПО “Ижевская государственная  
сельскохозяйственная академия”

Защита состоится “11” мая 2004 г. в 15-00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.275.04 в ГОУ ВПО “Удмуртский государственный университет” по адресу: 426034, Удмуртская Республика, г. Ижевск, ул. Университетская, 1, корпус 4, аудитория 431.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО “Удмуртский государственный университет”.

Автореферат разослан «9» апреля 2004 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,  
кандидат экономических наук, профессор

А.С. Баскин

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Трудовая деятельность работников налоговых органов в сфере выездного контроля, в силу своей специфики, оказывает непосредственное влияние как на доходную, так и на расходную часть бюджетной системы. Поэтому, в современных условиях острого дефицита бюджетных средств, повышение эффективности этой деятельности является важнейшим фактором оптимизации бюджетного процесса.

Актуальность исследований в данной области определяется: во-первых, необходимостью совершенствования организации трудовых процессов выездного налогового контроля для повышения их эффективности; во-вторых, отсутствием единого критерия для определения налоговыми органами объема и направления затрат труда на выездные проверки, соответствующих масштабам нарушений налогового законодательства на контролируемой территории; в-третьих, недостаточной управляемостью трудовыми процессами налогового контроля по причине отсутствия системы норм и нормативов труда.

Общие подходы к теоретическому обоснованию трудовой деятельности, а также к ее организации, представлены в работах А.Г. Аганбегяна, Д.П. Богиня, Л.П. Буфетовой, Н.И. Ведута, Ф.С. Веселкова, О.С. Виханского, Б.М. Генкина, А.И. Гретченко, П. Драккера, Л.И. Жукова, А.Я. Кибанова, Л.А. Костина, А.Д. Некипелова, В.В. Новожилова, Н.Н. Олимских, К.В. Павлова, Ю.С. Перевощикова, И.А. Полякова, Т.О. Разумовой, К.С. Ремизова, С.Ю. Рощина, С.Г. Струмилина, М.И. Туган-Барановского, И.С. Фотина и других. Отсутствие в существующей теории трудовой деятельности учета специфики труда в налоговой сфере существенно ограничивает ее применение к организации трудовых процессов работников налоговых органов.

Основное внимание исследователей процесса мобилизации доходов бюджета привлекают технологические аспекты. Изучению теоретических и прикладных вопросов государственных финансов, и, в частности, налогового контроля, посвящены работы Э.Б. Аткинсона, И.О. Боткина, А.В. Брызгалина, И.В. Горского, О.В. Горловой, Л.А. Дробозиной, Р.М. Каримова, В.И.

Макарьевой, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, Б.А. Рагозина, В.М. Родионовой, М.В. Романовского, В.В. Сашичева, Дж. Э. Стиглица, Д.Г. Черника, А.Т. Щербинина, Т.Ф. Юткиной, Л.И. Якобсона и других.

Потребность в повышении эффективности трудовых процессов выездного налогового контроля на основе совершенствования их организации, а также непроработанность данного направления оптимизации бюджетного процесса, определила выбор темы настоящего исследования.

**Цель исследования** – научное обоснование и разработка способа эффективной организации трудовых процессов выездного налогового контроля на основе квалиметрического подхода.

Для достижения цели были поставлены следующие основные **задачи**:

1. Разработать систему оценки труда работников налоговых органов;
2. Обосновать необходимость формирования плана выездных налоговых проверок с учетом фактора затрат труда работников налоговых органов;
3. Разработать классификацию факторов, влияющих на трудозатраты выездной налоговой проверки;
4. Обосновать применение квалиметрического показателя – “квалипроверка”;
5. Разработать экономико-математическую модель оптимизации затрат труда на проведение выездных налоговых проверок.

**Области исследования:** 8.9 – нормирование, организация и гуманизация труда, их особенности для различных сфер деятельности и категорий работников (специальность 08.00.05); 2.5 – оптимизация бюджетного процесса: совершенствование системы управления доходами и расходами бюджетной системы и внебюджетных фондов, бюджетного планирования и долгосрочного прогнозирования (специальность 08.00.10).

**Объектом диссертационного исследования** является организация труда работников налоговых органов Удмуртской Республики.

**Предметом исследования** является нормирование и способы организации трудовой деятельности в сфере выездного налогового контроля.

**Методы диссертационного исследования.** Для решения поставленных

задач применялись формализованные и неформализованные аналитические процедуры: методы системного, сравнительного, статистического и корреляционно-регрессионного анализа, экспертных оценок, квалиметрии, экономико-математическое моделирование и другие методы. Информационную базу составили нормативно-правовые акты РФ, методические и информационно-аналитические материалы МНС РФ и Управления МНС РФ по Удмуртской Республике, материалы налоговой отчетности, выездных налоговых проверок, информация, опубликованная в периодической печати.

**Научная новизна** проведенного исследования состоит в разработке эффективного способа организации трудовых процессов выездного налогового контроля, новый подход к которому состоит в следующих сформулированных и обоснованных результатах исследования, выносимых на защиту:

1. Уточнено экономическое содержание продукта труда работников налоговых органов в качестве услуги налоговой проверки, обеспечивающей мобилизацию доходов государства в условиях соответствующего уровня неадекватности налоговых обязательств;
2. Установлена необходимость формирования плана выездных проверок с применением метода отбора организаций с учетом фактора затрат труда работников налоговых органов;
3. Предложена модель оптимизации затрат труда по мобилизации доходов государства в процессе проведения выездных налоговых проверок на основе использования принципа организации трудовых процессов по критерию экономической эффективности;
4. В сфере налогового контроля обосновано применение квалиметрического показателя, отличительные особенности которого проявляются в наборе факторов оценки трудоемкости выездной налоговой проверки с формализацией в виде модели множественной корреляции;
5. Предложен и апробирован алгоритм планирования и оценки затрат труда на проверки по налогу на прибыль организаций с использованием матрицы оценки количества и качества трудовых затрат.

**Практическая значимость** работы заключается в возможности применения изложенных в ней выводов в процессе организации и нормирования труда в сфере выездного налогового контроля, в научных разработках, а также в учебном процессе.

**Апробация результатов исследования.** Результаты теоретического исследования подтверждены аналитическими расчетами, произведенными на информационной базе выездных проверок налоговых органов г. Ижевска Удмуртской Республики. Основные положения работы были представлены на обсуждение на девяти научно-практических конференциях разного уровня. Всего опубликовано 17 работ, в том числе по теме диссертации – 9 работ (из них 5 научных статей), общим объемом 4,3 п.л., личный вклад автора – 3,3 п.л.

## **СТРУКТУРА РАБОТЫ**

Цели и задачи диссертационного исследования предопределили его структуру. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений; содержит 194 страницы основного текста, 43 таблицы, 36 рисунков. Библиография включает 207 наименований.

**Во введении** обосновывается актуальность проблематики, определяется цель и содержание поставленных задач, формулируются объект и предмет исследования, дается характеристика научной новизны и практической значимости работы, раскрывается методология и методика исследования.

**В первой главе** “Теоретические основы и особенности трудовой деятельности государственных служащих налоговых органов” формулируются специфические особенности содержания и организации труда работников налоговых органов, обосновывается понятийный аппарат, формулируется критерий экономической эффективности труда.

**Во второй главе** “Анализ трудовой деятельности налоговых органов в сфере выездного контроля” анализируется содержание, структура, состояние организации трудовой деятельности работников налоговых органов, дается характеристика действующей системы планирования проверок, производится

отбор факторов трудозатрат на оказание услуг выездных налоговых проверок.

**В третьей главе** “Моделирование трудовых процессов выездного налогового контроля” формулируется разработанная концепция организации трудовых процессов выездного налогового контроля по критерию экономической эффективности, излагается методика формирования затрат труда на проверки, описывается алгоритм планирования и оценки трудозатрат, проводится его апробация на примере налога на прибыль организаций.

**В заключении** излагаются выводы и предложения теоретического и практического характера, направленные на совершенствование организации трудовой деятельности работников налоговых органов.

## **ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Уточнено экономическое содержание продукта труда работников налоговых органов в качестве услуги налоговой проверки, обеспечивающей мобилизацию доходов государства в условиях соответствующего уровня неадекватности налоговых обязательств**

Общеизвестно, что основой разграничения видов трудовой деятельности является разделение труда, базирующееся на его содержательных характеристиках. Детализация трудового процесса работников налоговых органов позволила установить его принадлежность к управленческому труду.

С этих позиций *труд в налоговой сфере* автор предлагает определить как *мотивированную деятельность по управлению процессом мобилизации налоговых доходов в бюджетную систему в целях обеспечения материальной основы функционирования государства*. Предлагаемое определение соответствует общему определению содержания трудовой деятельности, а его отличительными особенностями является отражение целевых установок и позиционирование в системе общественного разделения труда.

Необходимым элементом в структуре трудовой деятельности работников налоговых органов является *налоговый контроль*, который, в отличие от

текущего обслуживания налогоплательщиков, запускающего механизм мобилизации налоговых доходов бюджета, призван выявлять отклонения и корректировать параметры уже функционирующего механизма.

Эффективность трудовой деятельности в традиционном понимании представляет собой уровень результата (продукта) в сопоставлении с произведенными затратами. Как отмечают В.Г. Игнатов и А.В. Понеделков, главной трудностью всех систем оценки эффективности на государственном уровне является определение количества и качества выходного «продукта».

Исследование сущности трудового процесса налогового контроля позволило обобщить множественные проявления продукта труда в этой сфере, который по экономическому содержанию выступает в качестве особой государственной услуги, обладающей свойствами общественной необходимости и признания, имеющей трудовую природу возникновения – услуги налоговой проверки (рис. 1).

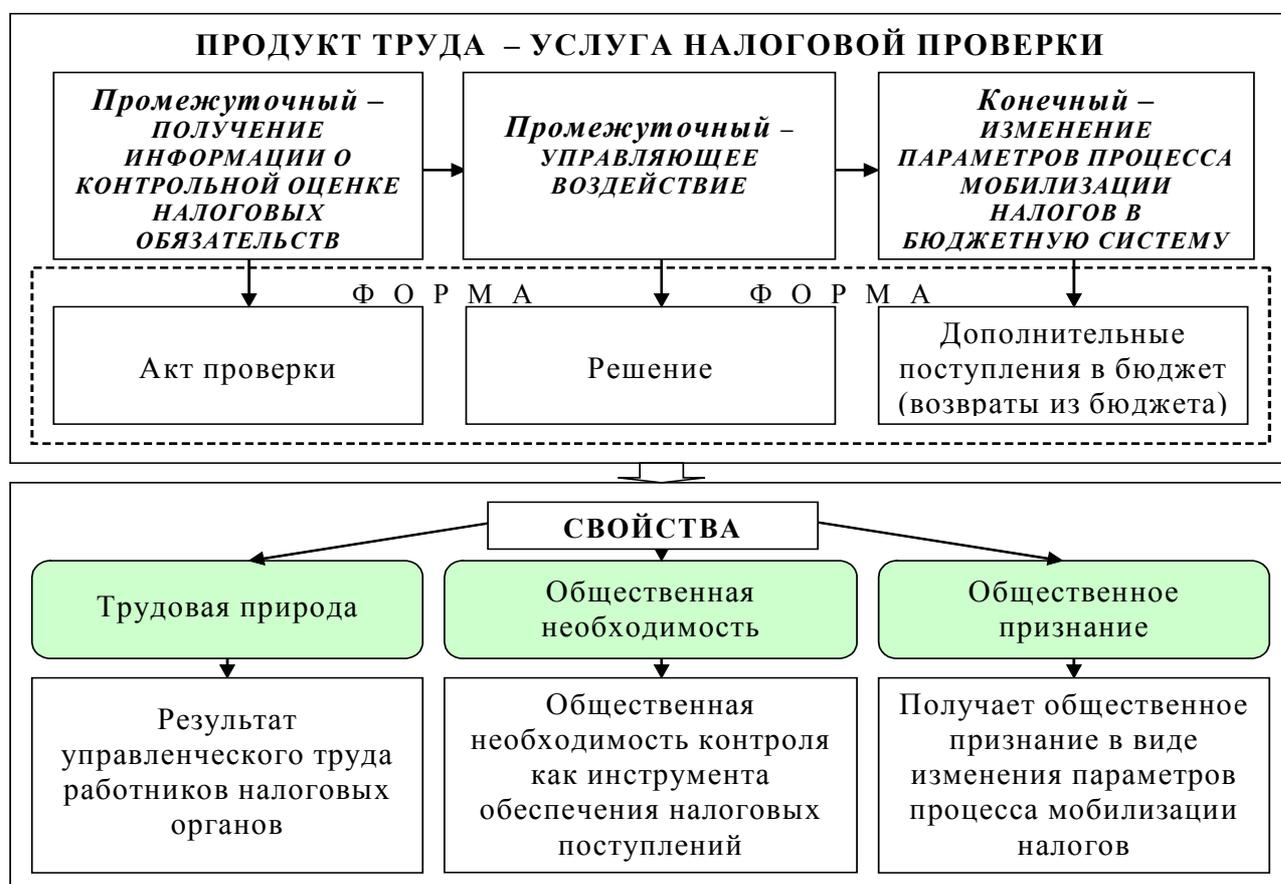


Рис. 1. Экономическая природа продукта труда налогового контроля

Реализация принципа эффективности трудовой деятельности работников налоговых органов требует стоимостной оценки услуг в сфере налогового контроля. Существующие системы оценки результата труда работников налоговых органов, представленные в работах Г.Н. Карташовой, В.П. Морозова, Д.Г. Черника, А.Т. Щербинина и других, изучены на предмет соответствия содержанию трудового процесса оказания услуги налоговой проверки. В результате анализа установлено, что все традиционно используемые показатели – дополнительные начисления (доначисления), поступления (взыскания) и задолженность (недоимка) по налоговым платежам – направлены на отражение краткосрочного фискального эффекта налоговой проверки по результатам прошлых налоговых периодов и позволяют оценить продукт труда только на отдельной стадии его формирования.

В соответствии с предлагаемым автором подходом к формированию стоимостной оценки продукта труда налогового контроля (рис. 2), искомая оценка находится в зависимости от уровня законопослушности проверяемых налогоплательщиков. Для обобщения возможных результатов налоговой проверки на различных этапах их проявления целесообразно применение термина “неадекватность”, который используется автором в значении неравенство, нетождественность. Показатель неадекватности представляет собой разность контрольной (сформированной налоговым органом) и субъективной (сформированной налогоплательщиком) оценки какого-либо параметра процесса мобилизации налоговых доходов бюджета – налоговых обязательств, поступлений и других. При этом основополагающим, характеризующим уровень законопослушности налогоплательщиков, является показатель неадекватности налоговых обязательств по элементам налогообложения, под которым автор предлагает рассматривать сумму неадекватности расчетных налоговых обязательств, определенных исходя из неадекватности каждого элемента налогообложения:

$$HA_{HO\text{э}} = \sum_{g=1}^G HA_{HO\text{э}g} = \sum_{g=1}^G \left| F(\text{Э}_{к1}, \text{Э}_{к2}, \dots, \text{Э}_{кG}) - F(\text{Э}_{к1}, \text{Э}_{к2}, \dots, \text{Э}_{cg}, \dots, \text{Э}_{кG}) \right|, \quad (1)$$

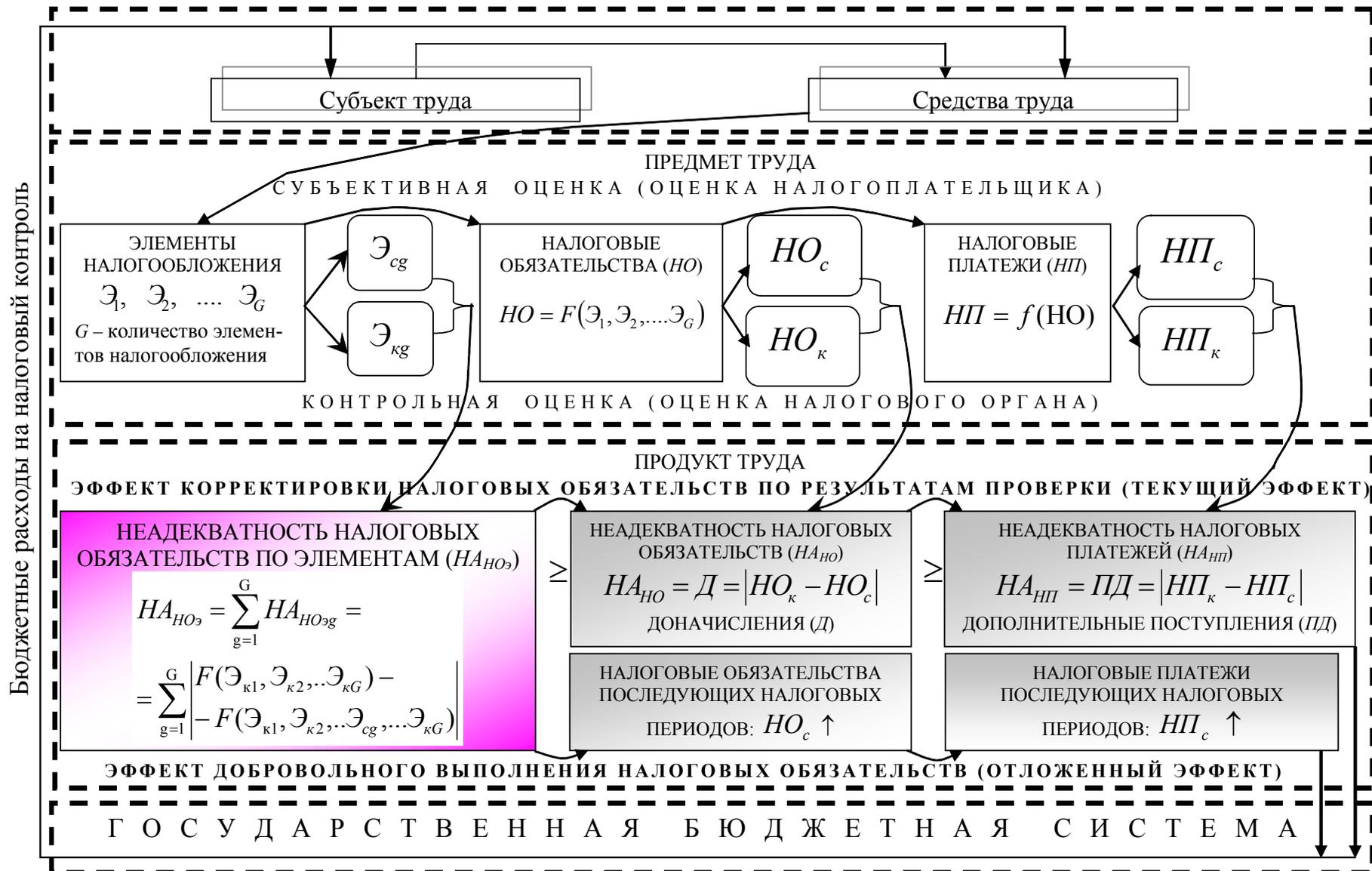


Рис. 2. Формирование стоимостной оценки продукта труда налогового контроля

где  $HA_{HOэ}$  – общая неадекватность налоговых обязательств по элементам налогообложения, руб.;

$HA_{HOэg}$  – неадекватность налоговых обязательств в результате несоответствия  $g$ -го элемента налогообложения, руб.;

$F()$  – функция зависимости налоговых обязательств от элементов налогообложения (налоговая база, налоговая ставка, сроки уплаты и т.д.);

$\mathcal{E}_{kg}$  - оценка  $g$ -го элемента налогообложения в результате контроля;

$\mathcal{E}_{cg}$  - субъективная оценка  $g$ -го элемента по данным налогоплательщика;

$G$  – количество элементов налогообложения.

Неадекватность налоговых обязательств по отдельному элементу налогообложения позволяет оценить вклад этого элемента в общую величину отклонений налоговых обязательств, выявленную проверкой, и определяется посредством замены контрольной оценки элемента на субъективную оценку.

Необходимость включения показателя неадекватности налоговых обязательств по элементам налогообложения в систему оценки продукта труда определяется его свойствами, характеризующими научную новизну:

1. Показатель через стоимостную оценку допущенных нарушений отражает уровень законопослушности налогоплательщиков и, следовательно, определяет *необходимость управляющего воздействия налогового контроля*;

2. Показатель неадекватности сформирован по принципу справедливости, поскольку отражает *общественный эффект контроля*, независимо от того, кто является его потребителем – государство или отдельный налогоплательщик;

3. Объективность формирования показателя заключается в *полноте отражения эффекта налоговой проверки*, включая выделяемый автором отложенный эффект добровольного выполнения налоговых обязательств. Факторами возникновения отложенного эффекта являются: преемственность и взаимообусловленность параметров процесса мобилизации налогов прошлых и будущих периодов, имеющая место в силу налогового законодательства; изменение грамотности и внутренней мотивации налогоплательщика.

Уточнение экономического содержания продукта труда налогового контроля позволило сформировать подход к решению основной методологической проблемы оценки эффективности управления на государственном уровне – определить ее количественный критерий.

Необходимо отметить, что прямое использование традиционных методов оценки эффективности применительно к труду работников налоговых органов затруднено по причине несоблюдения условий их применения: для натурального метода – условия однородности продукции; для трудового – наличия системы нормирования труда; для стоимостного – стабильных цен.

В качестве критерия экономической эффективности трудовой деятельности в сфере налогового контроля, по мнению автора, может служить максимизация выявления неадекватности налоговых обязательств по элементам налогообложения в результате оказания услуг налогового контроля в условиях определенного уровня законопослушности налогоплательщиков и при существующих ресурсных ограничениях, на основе совершенствования организации труда работников налоговых органов.

## ***2. Установлена необходимость формирования плана выездных проверок с применением метода отбора организаций с учетом фактора затрат труда работников налоговых органов***

Анализ состояния организации труда работников налоговых органов Удмуртской Республики выявил ряд организационных проблем, приводящих к недостаточной управляемости трудовыми процессами выездного контроля:

– оценка необходимой величины трудозатрат на проведение выездных проверок по усредненному уровню. Статистический анализ по показателю количества выездных проверок в расчете на одного работника показал, что совокупность налоговых органов республики является неоднородной (значения коэффициента вариации колеблются в диапазоне от 37,7 до 40,3), что свидетельствует о ненадежности средней величины и нерациональности применяемого на практике подхода;

– недостаточное распространение целенаправленного выбора объектов для проверок. В 2002 г. с использованием методов направленного отбора в план проверок включено около 20 % от общего количества организаций, из них по результатам автоматизированного анализа –21,1 % . Между тем, эффективность проверок таких организаций превысила средний уровень в 2,7 раза;

– несовершенство действующей системы оценки деятельности налоговых органов в сфере контроля: показатели трудозатрат сведены к показателям численности работников; показатели эффективности и интенсивности труда строятся на базе показателей доначислений (не отражают отложенный эффект проверки) или количества проведенных проверок (не учитывают сложность и продолжительность проверки). В результате применяемые показатели не отражают реальный уровень производительности труда работников, что существенно ограничивает их использование для планирования трудозатрат;

– отсутствие единого критерия определения объема и направления затрат труда при планировании выездных проверок;

– отсутствие системы норм и нормативов труда.

В результате установленных недостатков организации труда в сфере выездного контроля в среднем каждая третья проверка, проводимая работниками налоговых органов республики, не выявляет нарушений налогового законодательства, то есть является экономически неэффективной. Имеют место корректировки сформированных планов проверок по причине дефицита трудовых ресурсов по отдельным направлениям контроля.

Изложенное свидетельствует о наличии объективных предпосылок повышения экономической эффективности трудовых процессов выездного контроля на основе совершенствования их организации путем формирования плана проверок с применением метода отбора организаций с учетом фактора затрат труда работников налоговых органов. Факторный анализ трудоемкости выездных проверок подтвердил возможность формирования такого плана.

**3. Предложена модель оптимизации затрат труда по мобилизации доходов государства в процессе проведения выездных налоговых проверок на основе использования принципа организации трудовых процессов по критерию экономической эффективности**

Предложенный методический подход заключается в построении концепции организации трудовых процессов по критерию экономической эффективности. Целью концепции является оптимизация затрат труда работников налоговых органов в условиях определенного уровня неадекватности налоговых обязательств на контролируемой территории.

Модель оптимизации затрат труда направлена на достижение максимального, при имеющихся ограничениях, чистого потенциального дохода бюджетной системы от проведения выездных проверок и имеет следующую математическую постановку:

$$\left\{ \begin{array}{l}
 \text{ЦЕЛЕВАЯ ФУНКЦИЯ:} \\
 DB_{ВНП\text{потенц.}} = \sum_{i=1}^n (NA_{НОэi} - Z_{ВНПи}) = \\
 = \sum_{i=1}^n \left( NA_{НОэi} - \left( \frac{T_{ГНИi} \cdot COT_{ГНИ} + T_{ст.ГНИi} \cdot COT_{ст.ГНИ} + T_{зл.ГНИi} \cdot COT_{зл.ГНИ}}{T_{ГНИi}} \right) \right) \rightarrow \max, \\
 \\
 \text{ОГРАНИЧЕНИЯ:} \\
 \PhiРВ_{ГНИ} \geq \sum_{i=1}^n T_{ГНИi}, \quad \PhiРВ_{ст.ГНИ} \geq \sum_{i=1}^n T_{ст.ГНИi}, \\
 \PhiРВ_{зл.ГНИ} \geq \sum_{i=1}^n T_{зл.ГНИi}, \quad D_{план} \leq \sum_{i=1}^n D_{фактi}, \\
 n \leq m, \\
 \\
 \text{ГРАНИЧНЫЕ УСЛОВИЯ:} \\
 i \in [0; n], \quad NA_{НОэi} \in [0; +\infty), \quad T_{ГНИi} \in [0; +\infty),
 \end{array} \right. \quad (2)$$

где  $DB_{ВНП\text{потенц.}}$  – чистый потенциальный доход бюджетной системы от проведения выездных налоговых проверок, руб.;

$NA_{НОэi}$  – неадекватность налоговых обязательств по элементам налогообложения, выявленная  $i$ -й проверкой, руб.;

$Z_{ВНИi}$  – затраты труда на проведение  $i$ -й выездной проверки, руб.;

$T_{ГНИi}$ ,  $T_{ст.ГНИi}$ ,  $T_{гл.ГНИi}$  - трудоемкость работ  $i$ -й выездной налоговой проверки, выполняемых работниками разной квалификации ( $ГНИ$  – госналогинспектором,  $ст.ГНИ$  – старшим госналогинспектором,  $гл.ГНИ$  – главным госналогинспектором), чел.дн.;

$СОТ_{ГНИ}$ ,  $СОТ_{ст.ГНИ}$ ,  $СОТ_{гл.ГНИ}$  - ставка оплаты труда работников соответствующей квалификации ( $ГНИ$  – госналогинспектора,  $ст.ГНИ$  – старшего,  $гл.ГНИ$  – главного госналогинспектора), руб./чел.дн.;

$ФРВ_{ГНИ}$ ,  $ФРВ_{ст.ГНИ}$ ,  $ФРВ_{гл.ГНИ}$  – фонд рабочего времени работников определенной квалификации, соответственно госналогинспекторов, старших и главных госналогинспекторов, чел.дн.;

$D_{план.}$  – плановая величина доначислений, руб.;

$D_{фактi}$  – фактические доначисления по результатам  $i$ -й проверки, руб.;

$m$  – количество организаций, состоящих на налоговом учете;

$n$  – количество организаций, проверенных на выездных проверках;

$i$  – порядковый номер выездной налоговой проверки.

Под чистым потенциальным доходом бюджетной системы автор понимает величину неадекватности налоговых обязательств, уменьшенную на величину затрат труда на ее выявление. Построение критерия экономической эффективности трудовой деятельности на основе показателя неадекватности налоговых обязательств по элементам налогообложения обеспечивает полную сопоставимость результатов и затрат на осуществление налогового контроля.

Предложенная оптимизационная модель базируется на известных достижениях таких научных дисциплин, как экономическая теория, теория государственных финансов, экономика и организация труда, и не противоречит их положениям. Решение оптимизационной задачи предполагает определение необходимого количества проверок ( $n$ ), а также потребности в служащих соответствующей квалификации для их качественного проведения.

Полнота использования резерва роста экономической эффективности труда работников налоговых органов может быть достигнута в условиях

организации *выборочного выездного контроля*. Максимизация налоговых поступлений в этом случае достигается за счет проведения только результативных проверок, а экономия трудозатрат обеспечивается посредством изменения направления их приложения. Поэтому концепция организации трудовых процессов предполагает направленное структурирование налогоплательщиков - потенциальных объектов выездных проверок (рис. 3).

В соответствии с положениями экономической теории, основополагающим критерием затрат на любые виды производственных ресурсов является критерий их предельной продуктивности. Условием максимизации чистого дохода (или прибыли) является равенство предельного дохода и предельных издержек. В экономической науке понятие “предельный” означает последнее добавление к *однородной совокупности*. Решение проблемы структурирования объектов проверки достигнуто на основе сопоставления предельных величин затрат и результатов труда, ставшее возможным благодаря применению методики квалиметрической оценки услуги выездного налогового контроля.

#### ***4. В сфере налогового контроля обосновано применение квалиметрического показателя, отличительные особенности которого проявляются в наборе факторов оценки трудоемкости налоговой проверки с формализацией в виде модели множественной корреляции***

В условиях качественной разнородности налоговых проверок оценка объема услуг налогового контроля на основе квалиметрического показателя, количественно отражающего их признаки и свойства, или качество, необходима для решения целого комплекса задач организации труда: от планирования трудозатрат и результатов до установления научно обоснованных норм.

Использование квалиметрических показателей обосновано в работах Г.Г. Азгальдова, Ю.С. Перовощикова и других. Следует отметить, что до настоящего времени подход квалиметрического показателя применялся исключительно в сфере материально-вещественного производства. Для определения квалиметрического показателя услуг выездных проверок автором использован подход профессора Ю.С. Перовощикова.

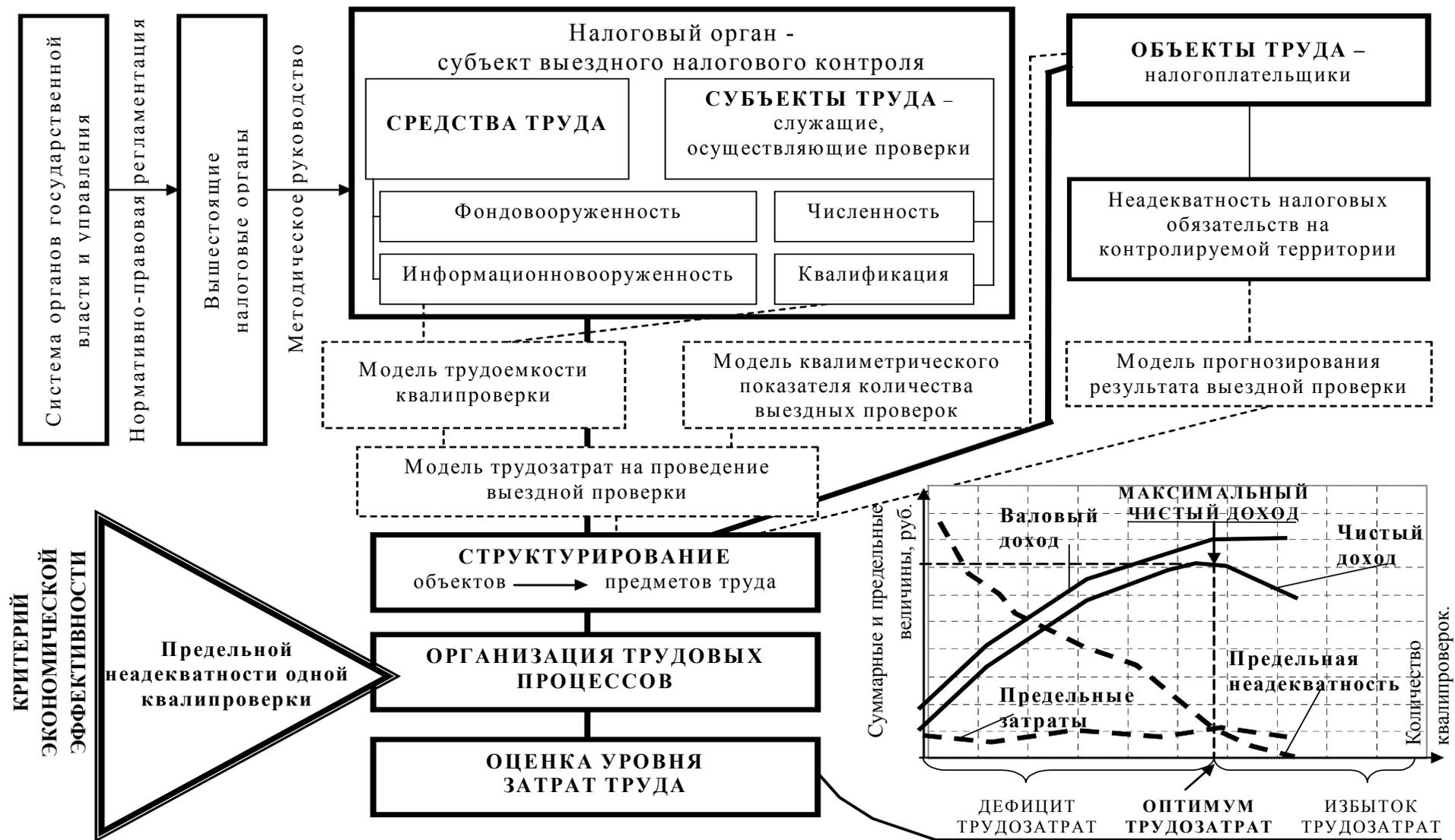


Рис. 3. Концепция организации трудовых процессов выездного налогового контроля

Услуга налоговой проверки характеризуется наличием специфических особенностей как с точки зрения затрат на ее оказание, так и с точки зрения полезного эффекта для общества. Это позволяет рассматривать каждую отдельную проверку как самостоятельный вид продукции и определять значение общего квалиметрического показателя услуг налоговых проверок ( $Q$ ):

$$Q = \sum_1^n K_{qi}, \quad (3)$$

где  $K_{qi}$  - общий квалиметрический показатель  $i$ -й налоговой проверки;

$n$  – количество проверок;  $i$  – порядковый номер проверки,  $i \in [1;n]$ .

Размерность качества введенного квалиметрического показателя услуг выездных налоговых проверок названа автором «квалипроверкой».

Принимая во внимание высокую практическую значимость налогообложения прибыли, построение модели квалиметрического показателя услуг выездных проверок произведено на примере налога на прибыль организаций. Отличительной особенностью предлагаемого показателя является набор свойств объекта проверки, сформированный на основе классификации факторов трудозатрат проведения выездной проверки (рис. 4).



Рис. 4. Влияние свойств объекта на трудозатраты проведения выездной проверки по налогу на прибыль организаций

Агрегирование комплексных свойств проверки произведено путем свертки по взвешенной на основе частных коэффициентов корреляции средней геометрической численных значений, присвоенных качественным факторам (свойствам объекта проверки) на основе результатов экспертной ранговой оценки и применения функции желательности Харрингтона (табл. 1-2).

Таблица 1. Агрегирование коэффициента доступа к проверяемым документам

Форма ведения бухгалтерского учета	Наличие автоматизации	
	Да	Нет
Мемориально-ордерная	0,70	0,97
Журнально-ордерная	0,69	0,87
Упрощенная	0,22	0,37

Таблица 2. Агрегирование коэффициента сложности проверки

Вид деятельности	Наличие обособленных подразделений			
	Да		Нет	
	Функционирование в рамках интегрированной структуры			
	Да	Нет	Да	Нет
Непроизводственная сфера	0,64	0,48	0,54	0,37
Строительство	0,75	0,58	0,64	0,48
Транспорт и связь	0,78	0,61	0,67	0,51
Торговля	0,81	0,64	0,70	0,54
Промышленность	0,84	0,67	0,73	0,56

Регрессионный анализ информационной базы по 67 выездным проверкам, проведенным работниками Инспекций МНС РФ по районам г. Ижевска в 2000-2002 гг., позволил получить функцию квалитметрического показателя услуги выездной проверки по налогу на прибыль организаций:

$$K_q = 0,547488 \cdot x_1^{0,270593} \cdot x_2^{0,3122} \cdot x_3^{-0,43347} \cdot x_4^{0,259209} \cdot x_5^{0,415746}, \quad (4)$$

где  $x_1$  – количество проверяемых периодов, лет;

$x_2$  – среднегодовая валовая выручка, млн. руб.;

$x_3$  – коэффициент доступа к проверяемым документам;

$x_4$  – количество совмещаемых видов деятельности, ед.;

$x_5$  – коэффициент сложности проверки.

Проверка учтенных в модели (4) зависимостей на основе F-критерия Фишера дает основания утверждать, что функция квалитметрического показателя объективно отражает процесс оказания услуг выездного налогового

контроля и может быть использована для измерения их объема.

Введение квалиметрического показателя позволило формализовать условие оптимизации затрат труда на выездные проверки (равенство предельного дохода и предельных издержек):

$$\frac{NA_{HOЭ_i}}{\Delta Q_i} = \frac{Z_{ВНП_i}}{\Delta Q_i} = \frac{(T_{ГНИ_i} \cdot COT_{ГНИ} + T_{см.ГНИ_i} \cdot COT_{см.ГНИ} + T_{гл.ГНИ_i} \cdot COT_{гл.ГНИ})}{\Delta Q_i}, \quad (5)$$

где  $Z_{ВНП_i}$  – затраты труда на проведение  $i$ -й выездной проверки, руб.;

$T_{ГНИ_i}$ ,  $T_{см.ГНИ_i}$ ,  $T_{гл.ГНИ_i}$  - трудоемкость работ  $i$ -й проверки, выполняемых работниками разной квалификации ( $ГНИ$  – госналогинспектором,  $см.ГНИ$  – старшим,  $гл.ГНИ$  – главным госналогинспектором), чел.дн.;

$COT_{ГНИ}$ ,  $COT_{см.ГНИ}$ ,  $COT_{гл.ГНИ}$  - ставка оплаты труда работников соответствующей квалификации ( $ГНИ$  – госналогинспектора,  $см.ГНИ$  – старшего,  $гл.ГНИ$  – главного госналогинспектора), руб./чел.дн.;

$\Delta Q_i$  – изменение (прирост) общего квалиметрического показателя (общего количества квалипроверок) в результате проведения  $i$ -й проверки;

$i$  – порядковый номер выездной налоговой проверки.

Структурирование объектов для проверки должно осуществляться по принципу иерархии предельной неадекватности одной квалипроверки таким образом, чтобы каждая последующая проверка выявляла меньшую величину неадекватности. Подобное упорядочение позволяет при любом уровне затрат труда обеспечить выполнение критерия экономической эффективности.

##### ***5. Предложен и апробирован алгоритм планирования и оценки затрат труда на выездные проверки по налогу на прибыль организаций с использованием матрицы оценки количества и качества трудовых затрат***

Планирование, оценка и оптимизация трудовых затрат в рамках концепции организации трудовых процессов предполагает следующий алгоритм (рис. 5):

– планирование величины затрат труда по трем параметрам: величина (уровень фонда рабочего времени), качество (квалификационная структура фонда) и направление приложения (перечень объектов проверок) трудовых затрат;

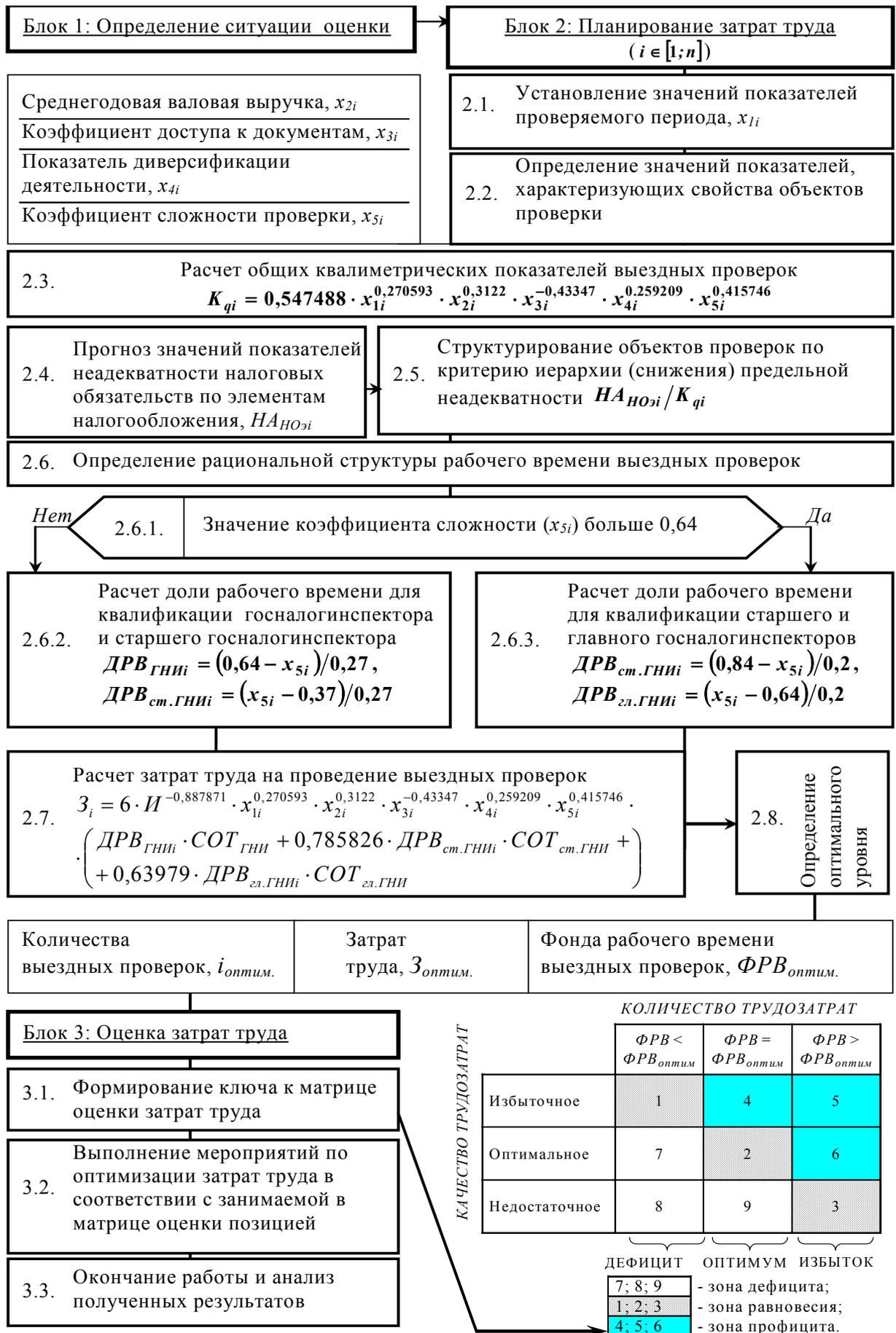


Рис. 5. Укрупненная блок-схема алгоритма планирования и оценки затрат труда на выездные проверки по налогу на прибыль организаций

- оценка соответствия фактических трудовых затрат оптимальному уровню;
- обоснование (с использованием матрицы оценки количества и качества трудовых затрат) системы решений по управлению затратами труда.

Формирование плана выездных налоговых проверок с учетом фактора затрат труда служащих налоговых органов (блок 2 алгоритма) предусматривает наличие модели трудовых затрат на проведение выездной проверки. Система построения квалиметрического показателя услуг налоговых проверок на основе функциональной зависимости, отражающей влияние свойств объекта проверки на ее трудоемкость, определяет полную зависимость затрат труда на оказание услуги единичной квалипроверки от субъективных факторов, определяющих производительную силу труда. В сфере выездных проверок наиболее значимыми субъективными факторами трудовых затрат являются обеспеченность субъекта труда необходимой информацией – “информационнооруженность” труда (И), и уровень квалификации субъектов труда (К).

Оптимальная квалификационная структура фонда рабочего времени находится в зависимости от сложности выездных проверок: значение коэффициента парной корреляции между квалификацией работников и уровнем сложности проверки составляет 0,52. Предлагаемые автором зависимости (пункт 2.6 алгоритма) в упрощенном виде формализуют процесс назначения работников для проверки и соответствуют сложившейся практике.

Оценка затрат труда на выездные налоговые проверки (блок 3 алгоритма), формализованная в виде матрицы, производится по критериям соответствия оптимальному уровню количества и качества трудовых ресурсов.

Количество трудовых затрат оценивается с позиций соответствия уровню законопослушности налогоплательщиков на контролируемой территории, а качество – с позиций соответствия квалификационного уровня работников и сложности проводимой выездной налоговой проверки.

Три зоны матрицы оценки трудовых затрат соответствуют основным состояниям реализации трудовых процессов выездных проверок. Зона дефицита характеризуется недостатком трудовых затрат и наличием резерва роста

чистого дохода бюджета в результате увеличения количества проводимых проверок; зона профицита - избытком трудозатрат и наличием резерва роста чистого дохода бюджета в результате уменьшения количества проверок. Во всех случаях оптимизация трудозатрат предполагает изменение направления их приложения. Значимость разработанной концепции организации трудовых процессов заключается в том, что она позволяет разрабатывать комплексные решения по управлению трудозатратами и обеспечивать устойчивое функционирование налогового органа в позиции оптимума. Предлагаемая концепция позволяет определять ее, как отвечающую основополагающим требованиям научной организации управленческого труда: комплексности, системности, регламентации, специализации, стабильности.

Использование алгоритма на практике осуществлено на примере выездных проверок, проведенных работниками Инспекции МНС РФ по Устиновскому району г. Ижевска в одном из кварталов 2001 г. Анализ состояния организации и результатов труда работников позволил установить, что рассматриваемая Инспекция нуждается в оптимизации трудозатрат на выездные проверки.

Согласно методике квалиметрической оценки услуги налогового контроля для каждой проверки установлено значение общего квалиметрического показателя в зависимости от проверяемого периода, среднегодовой валовой выручки, диверсификации деятельности налогоплательщика, коэффициентов доступа к документам и сложности проверки. Фактическому количеству выездных проверок (23 проверки) в исследуемом квартале соответствует проверка 15,65 базовых информационных массивов (15,65 квалипроверок).

Для определения оптимального количества выездных проверок просчитаны предельные показатели неадекватности налоговых обязательств по элементам налогообложения и затрат на оплату труда в расчете на одну квалипроверку. Установлено, что наибольший уровень экономической эффективности труда обеспечивается при проведении 19 проверок (что соответствует 12,87 квалипроверкам) – 24,34 руб. на один рубль затрат на оплату труда (при фактическом уровне экономической эффективности – 9,57

руб. на один рубль затрат на оплату труда). Фактическое позиционирование Инспекции в матрице оценки затрат труда (по исследуемому сегменту проверок) позволило установить ее принадлежность к зоне профицита, характеризующейся избыточной величиной затрат труда и квалификационного уровня работников. Снижение затрат на оплату труда должно обеспечиваться за счет отвлечения избыточного количества работников (около 70 % резерва снижения затрат) и приведения квалификационного уровня работников в соответствие с уровнем сложности проводимых проверок (до 30 % резерва).

Потенциальная экономия расходов на оплату труда работников в исследуемом квартале составила 102,5 тыс. руб.

## **ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Проведенное исследование организации трудовых процессов выездного налогового контроля позволяет сделать следующие выводы:

1. Применение способа организации трудовых процессов выездного налогового контроля по критерию экономической эффективности направлено на достижение оптимального уровня затрат труда по мобилизации доходов государства в процессе проведения выездных налоговых проверок;

2. Мобилизация доходов государства в процессе проведения выездных налоговых проверок по экономическому содержанию выражается в характеристике услуги налогового контроля, уровень затрат труда на оказание которых необходимо регулировать при планировании проверок;

3. Разработанная концепция организации трудовых процессов дает возможность сформировать гибкий план выездных налоговых проверок с применением научно-обоснованного метода отбора организаций на основе их направленного структурирования;

4. Предложенная модель оптимизации затрат труда по мобилизации доходов государства в процессе поведения выездных налоговых проверок позволяет достигнуть максимального, в условиях имеющихся ограничений, уровня экономической эффективности;

5. Многофакторный анализ трудоемкости налоговой проверки обеспечивает высокую достоверность корреляционно-регрессионной модели квалиметрического показателя услуги налоговой проверки и предусматривает возможность нормирования труда работников налоговых органов;

6. Методика квалиметрической оценки услуги налогового контроля позволяет моделировать показатели производительности на основе единой системы норм и нормативов затрат и результатов труда;

7. Алгоритм планирования и оценки затрат труда, сформированный и апробированный автором на примере выездных проверок по налогу на прибыль организаций, позволяет сопоставить располагаемые трудовые ресурсы налогового органа с рассчитанной по предложенной модели их оптимальной величиной и обосновать, с использованием разработанной матрицы оценки, систему решений по управлению трудозатратами;

8. Предлагаемый способ организации трудовых процессов выездного налогового контроля практически приемлем, а его применение позволяет обеспечить экономию бюджетных средств;

9. Разработанные предложения по совершенствованию организации трудовых процессов универсальны и могут использоваться в отношении выездных проверок по различным налоговым платежам в целях повышения экономического эффекта труда работников налоговых органов.

#### **ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ**

1. Глухова Л.М., Никитина Т.А. Организация трудовых процессов налогового контроля с учетом интересов малого и среднего бизнеса // Социально-экономическое управление: теория и практика. – 2004. - № 1 - Ижевск: Изд-во ИжГТУ, 2004. – С. 74 - 85. – 0,8 п.л.;

2. Никитина Т.А. Экономическая модель управления формированием штата инспекторов по выездным налоговым проверкам // Вестник ИжГТУ. – Ижевск: Изд-во ИжГТУ, 2000. – С. 45-47. – 0,3 п.л.;

3. Никитина Т.А. Система измерения продукта труда государственных служащих налоговых органов по контрольной функции // Экономические реформы в России: Материалы III междунар. науч.-практ. конф.. – СПб.: Нестор, 2000. – С. 314-316. – 0,1 п.л.;

4. Глухова Л.М., Никитина Т.А. Концепция адекватности финансовых обязательств субъекта налоговых отношений // Социально-экономическое управление: теория и практика. – Спецвыпуск Вестника ИжГТУ. – Ижевск: Изд-во ИжГТУ, 1999. – С. 34-37. – 0,5 п.л.

5. Никитина Т.А. Система оценок контрольной составляющей деятельности налоговых органов // Социально-экономические проблемы региона: Тезисы докл. междунар. науч.-практ. конф. – Курган: Изд-во Курганского гос. ун-та, 1999 – С. 136-138. – 0,1 п.л.;

6. Глухова Л.М., Никитина Т.А. Система управления поступлениями налога на прибыль: проблемы и методы решения // Экономические реформы в России: Труды II междунар. науч.-практ. конф. - С-Пб.: Нестор, 1999. - С.99. – 0,1 п.л.;

7. Никитина Т.А. Структурирование системы управления поступлениями налога на прибыль с использованием концепции контроллинга // Экономика. Управление. Финансы: Сб. докл. всерос. конф. –Тула: Ред.-изд. центр ТГУ, 1999. – С. 52-55. – 0,2 п.л.;

8. Никитина Т.А. Принципы классификации факторов формирования методики отбора предприятий для контрольных проверок // Менеджмент: теория и практика, № 1-3, 2000. – Ижевск: Изд-во Института экономики и управления УдГУ, 2000. – С. 371-382. – 1,2 п.л.;

9. Никитина Т.А. Оптимизация процедуры отбора предприятий для выездных проверок по налогу на прибыль // Социально-экономическое управление: теория и практика. – Приложение № 1 к спецвыпуску Вестника ИжГТУ, 1999 – Ижевск: Изд-во ИжГТУ, 1999. – С. 28-31. – 0,2 п.л.