

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Национальный исследовательский Томский государственный университет»

На правах рукописи



Григорьева Ксения Сергеевна

РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ  
К ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель  
доктор экономических наук, профессор  
Гринкевич Лариса Сергеевна

Томск – 2016

## Оглавление

Введение.....	3
1 Теоретические основы эффективно-справедливой налоговой системы .....	10
1.1 Эффективно-справедливая налоговая система: понятие и критерии .....	10
1.2 Критерий справедливости налоговой системы и его роль в процессе согласования интересов участников налоговых отношений.....	33
1.3 Критерий эффективности налоговой системы и формы проявления противоречий критериев эффективности и справедливости.....	48
Выводы по главе 1.....	59
2 Систематизация методических подходов к оценке эффективности налоговой системы.....	61
2.1 Подходы к оценке эффективности налоговой системы и их классификация... ..	61
2.2 Методика оценки эффективности фискальной функции налоговой системы..	72
2.3 Методика оценки эффективности контрольной функции налоговой системы	79
2.4 Методика оценки эффективности регулирующей функции налоговой системы .....	106
Выводы по главе 2.....	140
3 Оценка эффективности налоговой системы РФ .....	142
3.1 Оценка эффективности фискальной и контрольной функций налоговой системы РФ за период 2006-2014 гг. ....	142
3.2 Направления повышения эффективности фискальной и контрольной функций налоговой системы РФ.....	152
Выводы по главе 3.....	160
Заключение .....	162
Список сокращений .....	165
Список использованных источников и литературы .....	166
Приложение А .....	190
Приложение Б.....	191
Приложение В.....	194
Приложение Г .....	200

## Введение

**Актуальность исследования.** Налоговая система является важнейшим действенным инструментом регулирования социально-экономического развития страны, обеспечения доходов государства. Между тем, применяемые в налоговом механизме методы и инструменты могут иметь отложенный эффект, а также характеризоваться разнонаправленностью воздействия. Внутренними противоречиями обладают и основные функции налоговой системы. В этой связи сложно производить оценку эффективности налоговой системы в целом, осуществлять целевые направления ее корректировки.

В современной научной литературе предлагаются различные методы оценки эффективности налоговой системы РФ. При этом отсутствует комплексный подход, нет четко установленного набора показателей в зависимости от целей и уровня оценки, исследования направлены в основном на оценку деятельности налоговых органов. Соответственно, требуется упорядочение существующих подходов к оценке эффективности налоговой системы, учитывающих противоречивость регулирующего воздействия налоговых инструментов.

Одним из значимых направлений реформирования налоговой системы является одновременное обеспечение эффективности и справедливости ее функционирования. В то же время считается, что справедливость и эффективность с позиции налогового подхода являются разноплановыми (разнонаправленными) категориями. При этом имеется существенное взаимовлияние данных категорий, а также влияние на иные основные принципы налоговой системы, на уровень противоречий участников налоговых отношений. Значит, одной из основных задач государства является создание налоговой системы, способной увязать критерий эффективности и критерий справедливости.

Таким образом, идея разработки теоретико-методических положений и рекомендаций по формированию комплексной оценки состояния налоговой

системы с учетом необходимости согласования принципов эффективности и справедливости налогообложения является весьма актуальной.

**Состояние научной проработанности проблемы.** Вопросам теории и практики налогообложения, в числе которых изучение взаимодействия интересов участников налоговых отношений, выявление их противоречий и путей гармонизации, посвящены работы М.Д. Абрамова, О.А. Акимовой, В.А. Кашина, К.А. Ларионовой, И.А. Майбурова, В.Г. Панскова, А.В. Перова, М.В. Романовского, А.В. Толкушина, И.И. Филатовой, Т.Ф. Юткиной, В.М. Юрьева и др.

Особый вклад в разработку подходов к формированию эффективной налоговой системы, предложение современной интерпретации принципов эффективности и справедливости в налогообложении внесли такие ученые, как А.В. Аронов, А.В. Брызгалин, С.Г. Верещагин, Н.В. Герасименко, Я.Ю. Глуховский, А.В. Демин, А.М. Гринкевич, И.И. Кучеров, В.Г. Пансков, М.Р. Пинская, В.М. Пушкарева, М.В. Романовский, В.Г. Садков, Д.В. Соколов, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов и др.

Вопросы, связанные с исследованием показателей оценки налоговой системы, применяемых налоговыми органами, а также предлагаемых к использованию, рассматриваются многими авторами, в том числе Т.Г. Амбросьевой, Э.Э. Ахмедовой, С.В. Барулиным, О. Бочаровой, Е.С. Вылковой, О.М. Воронцовой, Ю.В. Гапоненко, Л.С. Гринкевич, А.С. Дорошенковым, Е.Н. Егоровой, С.С. Иногамовым, О.В. Калининой, Н.В. Климовой, М.С. Морозовым, В. Нечаевым, Г.Б. Поляком, А.Н. Романовым, С.А. Савиной, И.В. Сергеевым, А.А. Софьиным, В.Ю. Скуратовым, Е.Ф. Сысоевым, Е.Н. Мельник, Н. Тюпаковой, А.Р. Хафизовой, Д. Хатуовым, О.В. Фишером и др.

Несмотря на большой круг исследователей данного направления, ряд проблем формирования методики оценки налоговой системы нуждается в изучении. Отсутствие обоснованного подхода к формированию объективной комплексной методики анализа налоговой системы делает выбранное направление актуальным.

Изучение в диссертационном исследовании взаимодействия интересов участников налоговых отношений, их противоречий и направлений гармонизации, а также анализ принципов эффективности и справедливости налоговой системы позволили сформировать критерии ее эффективности и справедливости, предложить методику и систему показателей оценки эффективности налоговой системы.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационного исследования представляет собой разработку теоретико-методических положений и рекомендаций по формированию системы оценки состояния налоговой системы с учетом необходимости согласования принципов эффективности и справедливости налогообложения.

Для достижения цели исследования были определены следующие основные **задачи:**

- проанализировать интересы участников налоговых отношений, их влияние на исполнение ими налоговых обязательств, взаимосвязь интересов различных категорий участников налоговых отношений;
- исследовать сущность критериев и показатели оценки эффективности и справедливости налоговой системы;
- проанализировать подходы к оценке эффективности налоговой системы, выявить их достоинства и недостатки;
- систематизировать показатели оценки эффективности налоговой системы;
- разработать комплексную методику оценки эффективности налоговой системы.

**Объект** исследования - налоговая система Российской Федерации.

**Предмет** исследования - эффективность налоговой системы в процессе ее функционирования.

**Область** исследования. Содержание диссертационного исследования соответствует пунктам 2.5 «Налоговое регулирование секторов экономики», 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих

субъектов», 3.16 «Мониторинг налогового вклада хозяйствующих субъектов» паспорта специальности ВАК 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит.

**Методологические и теоретические основы исследования.** Применение научных принципов и методов научного познания, использование положений теории государственных финансов, теории и методики налогообложения является методологической и теоретической базой диссертации. В процессе исследования были использованы следующие общенаучные методы познания: анализ и синтез, системность и комплексность, абстракция, сравнение и обобщение. Методика исследования основывалась на изучении, обобщении, систематизации и критической оценке полученных знаний в области теории и практики налогообложения, а также анализе и апробации отдельных концептуальных положений диссертационной работы.

**Информационную и эмпирическую базу исследования** составили законодательные и нормативно-правовые акты РФ, субъектов РФ, а также официальные отчеты и статистические данные Федеральной налоговой службы, Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития и торговли, Федеральной службы государственной статистики, Счетной палаты РФ, а также статистические данные их территориальных органов.

**Научная новизна** исследования состоит в разработке теоретико-методических положений и рекомендаций по формированию системы оценки выполнения налоговой системой ее основных функций, обеспечивающей согласование принципов эффективности и справедливости налогообложения, что позволило подготовить предложения по реформированию методики оценки эффективности налоговой системы.

Научная новизна работы подтверждается следующими научными результатами, выносимыми на защиту:

- 1) Дополнены теоретические представления о сущности критерия справедливости налоговой системы, основными характеристиками которого являются: относительность во времени и социально-экономическом пространстве, преобладание субъективных оценок, невозможность формализованных расчетов,

отражение критерия в «совокупности определенных правил»; раскрыта взаимосвязь критерия справедливости с иными основными принципами налоговой системы (в том числе эффективности); выявлены основные группы противоречий участников налоговых отношений по признакам: а) по уровням воздействия: по вертикали и по горизонтали; б) по возможности влияния: устранимые и неустранимые; систематизированы причины возникновения противоречий с позиции реализации основных принципов налоговой системы.

2) Систематизированы подходы к оценке эффективности налоговой системы РФ и предложена их классификация по основным признакам: способу расчета, совокупности показателей, сгруппированных по определенному признаку, области анализа налоговой системы, субъекту, осуществляющему оценку, уровню анализа налоговой системы; классификация дополнена самостоятельным признаком – по выполняемым функциям; выявлены преимущества и недостатки применяемых подходов к оценке эффективности налоговой системы.

3) Предложена авторская методика оценки эффективности налоговой системы РФ, основанная на функциональном подходе, позволяющая получать более объективные показатели оценки посредством: а) четкого соответствия цели оценки и используемого состава показателей; б) учета противоречивости регулирующего воздействия налогового механизма (выполняемых налоговой системой функций).

4) Предложена методика оценки эффективности выполнения контрольной функции налоговой системы, особенностью которой является группировка показателей по отдельным целевым направлениям контрольной функции (собираемость, объективность затрат, динамика задолженности, эффективность работы налоговых органов, соблюдение налогового законодательства участниками налоговых отношений), а также внедрение интегрального показателя оценки.

5) Систематизированы показатели выполнения регулирующей функции налоговой системы в соответствии с направлениями, предлагаемыми для ее

оценки: показатели достижения цели регулирующей функции налоговой системы (социально-экономические показатели и показатели эффективности налоговых инструментов), показатели оценки состояния налогоплательщиков (налоговой нагрузки) и распределения средств между уровнями бюджета; предложена методика оценки эффективности выполнения регулирующей функции налоговой системы.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в развитии российской теории налогообложения, а именно в определении критериев эффективности и справедливости налоговой системы.

**Практическая значимость исследования** подтверждается возможностью использования основных положений при проведении оценки эффективности налоговой системы. Разработанное в результате исследования методическое обеспечение может использоваться законодательными и исполнительными органами государственной власти на федеральном, региональном, муниципальном уровнях в целях корректировки методики оценки налоговой системы.

Основные положения исследования могут быть использованы в учебном процессе в курсах «Налоговая система и налоговая политика РФ», «Налоги и налогообложение» «Налоговый контроль», для студентов высших учебных заведений, а также в системе подготовки и переподготовки руководителей и специалистов органов власти и ФНС.

**Степень достоверности результатов исследования.** Достоверность полученных автором результатов основывается на системном использовании массива информации и документов органов государственного управления; законодательных и нормативно-правовых актов РФ, субъектов РФ, материалов всероссийских и научно-практических конференций, периодической печати, Интернет-ресурсов. Выводы основываются на корректном применении общенаучных методов исследования (метод индукции, диалектический метод, исторический анализ, сравнительный анализ), статистических методов обработки информации и полученных данных. Представленное исследование логически

непротиворечиво, теоретически доказательно, содержит элементы новизны, основано на функциональном подходе оценки эффективности налоговой системы.

**Апробация результатов исследования.** Полученные в результате диссертационного исследования основные положения и рекомендации были представлены и получили положительные отзывы на конференциях: международной научно-практической конференции «Научные перспективы XXI века. Достижения и перспективы нового столетия» (Новосибирск, 2015), международной конференции «Актуальные проблемы в современной науке и пути их решения» (Москва, 2016).

**Публикации.** По проблеме диссертационного исследования опубликовано 8 работ, из них 4 - в изданиях, включенных в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук. Общий объем публикаций составляет 2,86 п.л., в том числе авторских 2,51 п.л.

**Структура работы и краткое содержание работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений, списка использованных источников и литературы, содержащего 220 наименований, и 4 приложений. Общий объем работы составляет 219 листов, включая 21 таблицу и 15 рисунков.

Первая глава посвящена исследованию понятия и критериев эффективно-справедливой налоговой системы, выявлению принципов ее построения, выполняемых функций, изучению интересов участников налоговой системы, их противоречий.

Во второй главе представлен анализ методических подходов к оценке эффективности налоговой системы и их классификация, систематизированы показатели оценки налоговой системы, предложена авторская методика оценки эффективности налоговой системы.

В третьей главе проанализирована эффективность выполнения фискальной и контрольной функции налоговой системы России, предложены направления ее повышения.

## 1 Теоретические основы эффективно-справедливой налоговой системы

### 1.1 Эффективно-справедливая налоговая система: понятие и критерии

Формирование представления об эффективно-справедливой налоговой системе невозможно без понимания основных терминов данной сферы: «налог», «налогообложение» и «налоговая система».

Законодательное определение налога закреплено в статье 8 НК РФ, как обязательного, индивидуально безвозмездного платежа, взимаемого с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований [5].

Пансков В. Г. уточняет указанное определение [150, с. 28], добавляя признаки законодательного установления (то есть взимания налогов по юридически закрепленным правилам) и регулярности налога, допуская возможность уплаты налогов в неденежной форме (учитывая закрепленную в ст. 45 НК РФ форму взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика), расширяя перечень лиц, обязанных уплачивать налоги. В результате, автор дает определение налога, как обязательного, индивидуально безвозмездного, относительно регулярного и законодательно установленного государством взноса, уплачиваемого лицами, признанными налогоплательщиками, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Процесс, в ходе которого происходит установление, взимание налогов в государстве, определение видов, объектов, величин налоговых ставок, носителей налогов, порядка их уплаты, круга юридических и физических лиц в соответствии с выработанной налоговой политикой, принципами их установления называется налогообложением [135, с. 393].

В современной налоговой теории отсутствует единство мнений относительно определения термина «налоговая система» (Приложение А). В законодательстве о налогах и сборах, а именно в НК РФ, используется только более узкое понятие «система налогов и сборов». Возможно поэтому, многие авторы представляют налоговую систему в виде простой системы, включающей в себя совокупность однородных элементов, которыми выступают налоги и сборы, принципы, формы и методы их установления, взимания, отмены и т.п. Иной подход к определению «налоговой системы»: характеристика ее как сложной, динамически развивающейся при изменении внешних условий, системы разнородных, но взаимосвязанных элементов и подсистем. При этом в различных источниках количество и состав элементов различается. Основными из них являются совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей; налоговые органы; налоговое законодательство и практика его применения; совокупность принципов налогообложения; налоговой политики; субъектов и объектов налогообложения и их взаимодействие; подсистема налогообложения и подсистема регулирования налоговых правоотношений; совокупность форм и методов налогового контроля; порядок распределения налогов по уровням бюджета; права и ответственность участников налоговых отношений и т.д.

Итак, помимо совокупности налогов и сборов, налоговая система, включает ряд институциональных элементов, которые обеспечивают ее функционирование и позволяют устанавливать нормы, правила и порядок поведения в сфере налоговых отношений, а также реализовывать функциональные полномочия органам государственной власти в сфере налогового регулирования и при проведении контрольных мероприятий (рис. 1).

Таким образом, налоговая система – это основанная на нормативно-правовом регулировании система взаимосвязанных разнородных элементов сферы налоговых отношений, ключевым из которых является совокупность налогов и сборов, а также обеспечивающие ее функционирование система налогового администрирования, совокупность участников налоговых отношений и механизмы, регулирующие процессы их взаимодействия.



Рисунок 1 – Структура налоговой системы

Основные признаки налоговых отношений, отличающие их от иных видов правоотношений:

1. Нормативный (регламентированный) характер налоговых отношений (установление, изменение и регулирование отношений регулируется нормами законодательства о налогах и сборах).

2. Властный характер налоговых отношений, подразумевающий неравенство сторон: государства и налогоплательщиков (плательщиков сборов), отношение «власти и подчинения».

3. Распределительный характер, проявляющийся в изменении финансового состояния участников налоговых отношений, результатом которого является регулирование экономической и социальной сфер.

4. Предметом налоговых отношений являются индивидуально-безвозмездные для их плательщика платежи – налоги, уплата которых не связана с получением конкретной государственной услуги.

5. Смена права собственности определенного объема денежных средств плательщика, которые переходят из частной собственности в публичную.

6. Всеобщий характер налоговых отношений, то есть распространение своего действия на всех индивидуумов.

7. Неотвратимость мер ответственности при неисполнении предусмотренных законодательством о налогах и сборах обязательств для участников налоговых отношений.

8. Наличие как вертикальных, так и горизонтальных налоговых отношений (между физическими лицами, между физическими лицами и государственными органами, между государственными органами).

9. Особый состав участников налоговых отношений, который включает следующие их группы:

а) органы государственные власти, определяющие размер налогов, порядок, формы и правила их установления, контроля исполнения налогового законодательства, в их числе:

- налоговые органы (исполнительные органы государственной власти), основными функциями которых в сфере налоговых отношений являются: регистрация и учет налогоплательщиков (объектов обложения), прием и обработка налоговой отчетности, начисление налоговых платежей по отдельным видам налогов, проведение мероприятий налогового контроля, консультирование и информационная поддержка налогоплательщиков; анализ возможностей расширения налоговой базы, налоговое прогнозирование, разработка налоговой стратегии, как составной части финансовой стратегии государства, применение мер налоговой ответственности в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах и др.

К тому же, налоговые органы развитых стран осуществляют сбор налогов, проводят перерасчеты по налогам и сборам, распределяют собранные налоговые поступления между звеньями бюджетной системы, системы внебюджетных фондов и выполняют другие функции, которые в России отнесены к функционалу других ведомств. Во многих развитых странах наблюдается тенденция наделяния налоговых органов такими функциями как, например: ведение реестра объектов недвижимости, регистрация юридических лиц, предпринимателей, взыскание

долгов от имени государства и т.д. В ряде стран налоговые органы осуществляют внутренний учет населения [93, с. 8];

- законодательные органы государственной власти, функциями которых в налоговых отношениях являются установление, введение и отмена налогов и сборов, а также внесение изменений в законодательство о налогах и сборах;

- Федеральное казначейство в рамках налоговых отношений осуществляет сбор, проведение перерасчетов и перечисление налогов и сборов в казну; распределение собранных сумм налогов между звеньями бюджетной системы, системы внебюджетных фондов;

- внебюджетные фонды осуществляют администрирование страховых взносов;

- региональные органы власти и органы местного самоуправления имеют полномочия по реализации налогового законодательства на территории субъекта РФ, муниципального образования;

- органы внутренних дел осуществляют выявление и преследование налоговых правонарушений, работу с нарушителями налогового законодательства, взыскание налоговой задолженности, а также наложение санкций, вплоть до ареста имущества и подготовки обвинений для передачи дела в суд;

- судебные органы осуществляют разрешение налоговых споров.

б) налогоплательщики и плательщики сборов, их представители;

в) налоговые агенты;

г) носители налоговой нагрузки;

д) прочие участники: банки, консультационные агентства и пр.

10. Определенный законодательством о налогах и сборах состав налоговых отношений, который включает в себя:

- установление, введение и взимание налогов и сборов в РФ;

- исполнение налоговых обязанностей путем исчисления и уплаты налогов и сборов;

- проведение контрольных процедур за соблюдением налогового законодательства;
- осуществление защиты прав и законных интересов участников налоговых отношений, в том числе путем обжалования решений налоговых органов;
- привлечение к ответственности в случае выявления налоговых правонарушений.

Налоговые отношения можно охарактеризовать, как регламентированные нормами права отношения по формированию части дохода государственного бюджета в виде налоговых и параналоговых платежей, к тому же имеющие характер социально-экономического регулирования, устанавливаемые, изменяемые и контролируемые уполномоченными государственными органами.

Формирование налоговой системы базируется на основных принципах налогообложения, то есть основополагающих идеях, правилах, критериях рационального налогообложения. Принципы налогообложения, имеющие теоретическое обоснование, позволяют объяснить практические решения о том, кто, в каком размере, каким образом и из какого источника должен платить налоги?

Классические принципы, именуемые аксиомами теории и практики налогообложения, сформулированные А. Смитом в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов»: справедливость, определенность, удобство и экономность. Исследование принципов налогообложения дополнены А. Вагнером в научном труде «Наука о финансах» путем выделения девяти принципов, разделенных на четыре группы: финансово-политические (достаточность и подвижность); народнохозяйственные (надлежащий выбор источника налогообложения, правильный выбор и комбинация отдельных налогов); принципы справедливости (всеобщность и равномерность); принципы налогового управления (определенность, удобство уплаты налога, дешевизна взимания) [117, с. 192].

Современная налоговая теория предусматривает совокупность принципов налогообложения, которые могут быть сгруппированы по следующим признакам:

1. по способности изменяться во времени и пространстве [208, с. 214]:

- общенациональные (классические) принципы, именуемые «золотыми правилами» налогообложения, неподверженные изменениям во времени и пространстве, являющиеся основой построения системы взаимоотношений между участниками налоговых отношений;

- внутринациональные (методико-организационные) принципы, то есть подверженные изменению в зависимости от политического режима, социально-экономических возможностей и условий развития государства.

2. по направленности действия и смыслу решаемых задач Пепеляевым С. Г. выделяются конституционно-правовые принципы, обеспечивающие [146]:

- реализацию и соблюдение основ конституционного строя. К ним относятся принципы установления, изменения или отмены налогов и сборов законами, приоритета финансовой цели взимания, ограничения специализации налогов и сборов, публичной цели взимания налогов и сборов, установления налогов в должной процедуре, ограничения форм налогового законодательства;

- реализацию основных прав и свобод налогоплательщиков (принципы всеобщности налогообложения, соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод, принципы равного налогового бремени и юридического равенства плательщиков налогов и сборов);

- реализацию и соблюдение начал федерализма (принципы единства системы налогообложения, единства налоговой политики, разделения налоговых полномочий).

3. по функциональности Пансковым В. Г. [150, с. 55] и др. авторами выделяются:

- экономические принципы: равенства и справедливости (принципы платежеспособности и выгоды), эффективности, соразмерности, множественности налогов, всеобщности;

- юридические принципы: установления налогов законами, приоритетности налогового закона над неналоговыми, равенства налогового бремени, отрицания

обратной силы налоговых законов, наличия всех элементов налога в налоговом законе [133];

- организационные принципы: единства налоговой системы, универсализации, удобства взимания, разделения налогов по уровням власти, эффективности налогового администрирования, гласности, определенности однократности обложения.

4. по закреплению в налоговом законодательстве (а именно в ст. 3 НК РФ [5]): обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы; всеобщность и равенство налогообложения; учет фактической способности налогоплательщиков к уплате налога при установлении налогов; отсутствие дискриминационного характера налогов и сборов и различного применения исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев; экономическое основание и отсутствие произвольности налогов и сборов; недопустимость налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав; отсутствие налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство РФ; закрепление только в НК РФ обязанности уплачивать налоги и сборы; определение всех элементов налогообложения при установлении налогов; понятность каждому формулировок актов законодательства о налогах и сборах о том, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке необходимо платить; толкование всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов налогового законодательства в пользу налогоплательщика (плательщика сбора).

Необходимо отметить, что сформировать налоговую систему, одновременно учитывающую все основные принципы налогообложения, крайне сложно. Особые трудности возникают при реализации принципов справедливости и эффективности налогообложения и их сочетании.

Эффективность налоговой системы рассматривают с позиции системного подхода, как результативное и согласованное в интересах общества, государства и бизнеса функционирование всех ее элементов: системы налоговых органов РФ, состава налогов и сборов, налогового законодательства, налогового контроля,

состава и порядка распределения налоговой компетенции по уровням власти, применяемых инструментов и механизмов налогового регулирования [56, с. 14].

Однако, эффективность налоговой системы может проявляться и следующим образом:

- приростом налоговых поступлений в бюджетах разных уровней;
- обеспечением запланированного объема налоговых поступлений;
- оптимальным уровнем налоговой нагрузки и правильной ее дифференциацией между видами и подвидами экономической деятельности, отдельными категориями налогоплательщиков;
- отсутствием просроченной налоговой задолженности;
- стимулированием развития приоритетных направлений;
- поддержкой отдельных категорий налогоплательщиков или объектов налогообложения;
- стимулированием воспроизводственной, природосберегающей и экологически направленной деятельности;
- стимулированием предпринимательства и бизнеса инвестировать прибыль в развитие производства и социальной сферы, формирование реальных фондов оплаты труда;
- ограничением возможности использования налоговых схем;
- предотвращением теневого оборота и незаконной деятельности;
- обеспечением эффективности налогового администрирования и деятельности налоговых органов;
- проведением эффективного налогового контроля;
- наличием механизмов регулирования уровня социального расслоения.

Эффективность налоговой системы может быть раскрыта и с точки зрения функционального подхода, то есть путем определения эффективности выполнения ее основных функций. Рассмотренная многовариантность проявления эффективности налоговой системы объясняется разнообразием выполняемых ею функций. Основными из которых являются: фискальная, контрольная и регулирующая. Исходя из результатов оценки налоговой системы можно говорить

о приоритетности того или иного функционального направления. Однако, максимальная эффективность налоговой системы возможна лишь в случае гармоничного сочетания выполняемых ею функций.

Фискальная функция реализует основное предназначение налоговой системы, как инструмента, обеспечивающего государство достаточным объемом финансовых ресурсов для исполнения установленных задач.

Регулирующая функция выполняется налоговой системой исходя из перераспределительного характера налоговых отношений и в результате взаимодействия входящих в ее состав элементов. Посредством реализации регулирующей функции налоговая система является важным инструментом перераспределения доходов участников налоговых отношений, позволяющим осуществлять государственное регулирование социально-экономической сферы и сглаживать конфликты, образующиеся в результате взаимодействия их интересов.

Контрольная функция позволяет налоговой системе выступать эффективным государственным инструментом регулирования и достижения установленных задач, поскольку данная реализация возможна лишь при проведении эффективных контрольных мероприятий в сфере налоговых отношений.

Итак, ведущую роль в налоговой системе выполняет фискальная функция, реализация которой приводит к распределительным, стимулирующим, регулирующим действиям, контрольным мероприятиям, так как все компоненты налоговой системы взаимосвязаны.

Основные функции налоговой системы характеризуются внутренними противоречиями, следовательно, используемые методы и инструменты налогового регулирования также обладают разнонаправленностью воздействия. Так, предоставление налоговых льгот (регулирующая функция) приводит к снижению эффективности фискальной функции, усиление контрольной функции приводит к бегству налогоплательщиков с данной налоговой юрисдикции, установление новых налогов (фискальная функция) уменьшает доходы плательщиков, не способствуя выполнению целей налогового регулирования.

В этой связи крайне важно проводить оценку эффективности выполнения функций налоговой системы. По результатам оценки налоговой системы можно судить о степени достижения фискальной эффективности – исходя из анализа достаточности налоговых поступлений в бюджет; контрольной эффективности – исходя из анализа полноты учета налогоплательщиков, состояния налоговой задолженности, полноты и своевременности уплаты налогов, результативности контрольных мероприятий; регулирующей эффективности – исходя из оценки влияния налоговой системы на достижение стратегических и тактических целей Правительства РФ, региональных и муниципальных органов власти, поддержку и стимулирование инвестиционного развития, инновационных технологий, социальное равновесие, стимулирование воспроизводственной, природосберегающей, экологической деятельности.

Эффективная организация налоговой системы дает основание сделать вывод об удовлетворенности участников налоговых отношений процессом, то есть соблюдении их интересов в данной сфере.

В таблице 1 представлена реализация интересов основных участников налоговых отношений (государства и налогоплательщиков) в случае выполнения различных видов эффективности налоговой системы: фискальной, контрольной и регулирующей.

Итак, эффективная налоговая система представляет собой сложную, разноплановую категорию, имеющую разнообразные формы проявления, оценка которой может быть осуществлена системным, функциональным подходами, а также через анализ степени согласования интересов участников налоговых отношений.

Принцип справедливости налоговой системы исследуется с момента его закрепления в работе А.Смита и характеризуется значительной субъективностью его толкования, различным пониманием во времени, пространстве, разными экономическими субъектами и общественными системами.

С развитием налоговой теории произошла эволюция принципа справедливости от равенства и всеобщности налогообложения к соразмерности,

Таблица 1 – Реализация интересов государства и налогоплательщиков в случае выполнения различных видов эффективности налоговой системы.

	Эффективность налоговой системы		
	Фискальная	Контрольная	Регулирующая
Интересы государства	Наличие у государства финансов, необходимых для реализации своих задач. Отсутствие необходимости искать дополнительные источники финансирования (вводить дополнительные налоговые обязательства, усиливать контрольные мероприятия).	Гарантия соблюдения действующего законодательства в сфере налогов и сборов. Эффективность расходования бюджетных средств. Подтверждение эффективности работы государственных органов. Отсутствие необходимости в дополнительных затратах на контрольные мероприятия.	Эффективное государственное управление экономикой и обществом. Содействие в решении социально-экономических проблем и конфликтов.
Интересы плательщиков	Есть вероятность, что в ближайшее время не наступит повышение налоговых обязательств.	Эффективность использования средств плательщиков. Отсутствие необходимости в дополнительных контрольных мероприятиях и доначислениях.	Учет состояния плательщиков. Поддержка отдельных категорий плательщиков.

реализуемой как в пропорциональном, так и в прогрессивном налогообложении, применяя свободный от налогообложения минимум доходов, дифференциацию налогового бремени с помощью различных налоговых ставок и налоговых льгот.

Соблюдение принципов эффективности и справедливости в налоговой системе означает гармонизацию в реализации интересов участников налоговых отношений, то есть обеспечение баланса множества разнонаправленных их интересов.

Соответственно, изучение интересов участников в сфере налоговых отношений и способов их согласования должно способствовать формированию эффективно-справедливой налоговой системы.

Налоговая система, удовлетворяющая интересам государственных органов, должна отвечать требованиям, указанным на рисунке 2.

Поведение налогоплательщиков в налоговых отношениях основывается на их интересах и обязанностях. Интересы налогоплательщиков базируются на их желании в повышении уровня личного дохода, и заключаются в снижении налоговой нагрузки, смещении тяжести налогового бремени на других участников налоговых отношений, наличии допустимых для использования налоговых освобождений (льгот, вычетов и т.п.), учете материального состояния

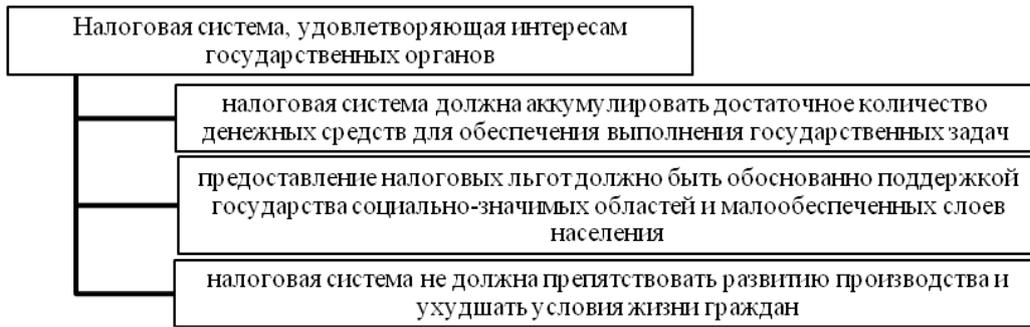


Рисунок 2 – Налоговая система, удовлетворяющая интересам государства

плательщика при уплате налогов; к тому же, присутствует желание выполнения всеми участниками налоговых отношений определенных правил поведения, таких как: соблюдение всеми участниками налогового законодательства, установление равенства и всеобщности налогообложения, оправданности, обоснованности налоговых освобождений для отдельных категорий плательщиков.

Соблюдение интересов налогоплательщиков влияет на исполнение ими налоговых обязанностей.

Основным критерием, отражающим степень реализации интересов налогоплательщиков – физических лиц, выступает показатель высокого жизненного уровня, который предполагает увеличение уровня доходов граждан; высокие показатели их занятости; улучшение условий жизнедеятельности (потребления на душу населения, жилищных условий и т.п.); рост социального уровня жизни (то есть показателей просвещения, образования, здравоохранения).

К тому же, необходимо наличие благоприятных внешних условий, которые способствовали бы развитию, самореализации, созданию условий для роста благополучия граждан, что выражается в показателях внутренней и внешней безопасности, стабильности, предусматривающей поддержание правопорядка и правовой законности, снижение уровня дифференциации общества.

Таким образом, основные требования физического лица, как налогоплательщика, к налоговой системе включают: минимальные налоговые платежи для физических лиц, не отягощающие их положение; наличие разнообразных налоговых льгот, особенно по социально значимым направлениям (образование, здравоохранение, социальная поддержка и т.п.); уровень налоговой

нагрузки, не препятствующий повышению уровня жизни и развития; отсутствие негативного воздействия налоговой системы на развитие предпринимательства и бизнеса в целях увеличения уровня занятости населения, уровня оплаты труда, стимулирования договорного оформления трудовых отношений.

Критериями, отражающими реализацию интересов налогоплательщиков – организаций и предпринимателей, являются показатели их финансово-экономической деятельности, а также благоприятных внешних условий, подтверждающих наличие внешней и внутренней безопасности в государстве, стабильности, высокого технологического уровня, наличие квалифицированного персонала, платежеспособного спроса, развитой инфраструктуры предпринимательства (наличие эффективной банковской системы, сферы страхования, устойчивой национальной валюты, низкого уровня инфляции), поддержки государства, как с юридической (что выражается в наличии стабильного законодательства), так и с экономической (проявляющейся в субсидировании отсталых, но социально и государственно-значимых отраслей) сторон.

Таким образом, требования налогоплательщиков – организаций и предпринимателей к формированию налоговой системы включают:

- 1) минимальную налоговую нагрузку в отношении данной категории плательщиков;
- 2) наличие доступных для применения льгот в случаях расширения и развития производства, организации нового бизнеса, освоения новых рынков сбыта продукции, инвестирования в социально-значимые объекты и т.п.;
- 3) налоговую поддержку развития научно-технического прогресса, инновационных технологий и т.п.;
- 4) отсутствие угнетающего влияния на население в целях формирования платежеспособного спроса и наличия квалифицированного персонала и т.п.
- 5) ясность налогового законодательства (достаточное количество разъяснений и комментариев налогового законодательства, простые формы отчетности и т.п.).

Разнонаправленность интересов участников налоговых отношений приводит к необходимости поиска их баланса – максимальной возможности реализации большинства из них. Иначе противоречия интересов будут усиливаться, что приведет к снижению эффективности налоговой системы и возникновению серьезных социально-экономических конфликтов в государстве.

Изучение существующих противоречий интересов участников налоговых отношений позволило их систематизировать и определить социально-экономические конфликты, к которым они приводят. Можно выделить две основные группы противоречий интересов:

1. Исходя из субъектной подчиненности: по вертикали (противоречия интересов государства и налогоплательщиков) и по горизонтали (противоречия интересов участников одной категории между собой). Причиной противоречий интересов по вертикали является принудительный характер налоговых изъятий и, как правило, преобладание фискальной функции в сфере налоговых отношений. Противоречия интересов по вертикали обусловлены тем, что государство заинтересовано в создании такой налоговой системы, которая позволила бы аккумулировать максимально возможное количество денежных средств для осуществления своих функций. При этом каждый налогоплательщик стремится минимизировать свою часть отчуждаемого дохода и заинтересован в налоговой системе, характеризующейся низким уровнем налоговой нагрузки. При отсутствии такой налоговой системы, налогоплательщик стремится к уменьшению своих налоговых платежей. В результате государство вынуждено изыскивать дополнительные источники формирования бюджета: вводить новые налоги, увеличивать ставки и т.п. Таким образом, данные противоречия усугубляются в случае игнорирования интересов налогоплательщиков (или их групп) со стороны государства и неисполнении налоговых обязательств налогоплательщиками. Для более детального анализа данной группы противоречий предлагается рассматривать взаимодействие интересов государства и налогоплательщиков, разделяя их на следующие категории: физические лица, предприниматели и юридические лица [53, с. 109].

Противоречия интересов государства и физических лиц усугубляются, когда государство для наполнения бюджета: вводит новые необоснованные налоги, не имеющие экономического обоснования или какой-либо целевой направленности; устанавливает неоправданно высокие налоговые ставки; не дифференцирует налоговую нагрузку между плательщиками с высокими и низкими доходами; не учитывает фактическую способность физического лица к уплате налогов (например, налогообложение совокупного дохода налогоплательщика без учета прожиточного минимума свидетельствует о нарушении интересов и отдельного человека, и государства, выражающего интересы всего общества, поскольку не выполняются нормы социального устройства); отменяет социально необходимые налоговые льготы.

Противоречия интересов государства и юридических лиц усугубляются, если государство в целях увеличения доходов бюджета: не дифференцирует налоговую нагрузку по различным отраслям промышленности; не предоставляет поддержки отсталым, но социально значимым видам деятельности; устанавливает налоговые ставки без достаточного экономического анализа их воздействия на производство, стимулирование инвестиций, отдельные отрасли промышленности; не учитывает в налоговой системе льготы на расширение и развитие производства, инвестиционной, инновационной деятельности; усложняет процедуру заполнения бухгалтерской и налоговой отчетности.

Противоречие интересов государства и предпринимателей появляется в том случае, если государство уравнивает налоговые права и обязанности предпринимателей и юридических лиц. Тем самым не позволяет представителям малого бизнеса полноценно развиваться.

Итак, усиление противоречий по вертикали возникает, когда государством не учитываются интересы какой-либо группы налогоплательщиков или учитываются интересы одной категории налогоплательщиков, а интересы остальных игнорируются.

Противоречия интересов по горизонтали основаны на конфликте интересов участников одной категории между собой: между налогоплательщиками – из-за

желания в переложении налоговой нагрузки; между государственными органами (бюджетами различных уровней) – из-за желания иметь достаточные налоговые полномочия для получения необходимого объема средств на каждом уровне бюджета. Противоречия интересов налогоплательщиков обусловлены желанием каждой категории (физическими лицами, юридическими лицами и предпринимателями) максимально сохранить собственный доход и переложить налоговую нагрузку на других налогоплательщиков. Население заинтересовано в том, чтобы основная налоговая нагрузка была направлена на предпринимателей и юридических лиц, осуществляющих производство товаров, работ и услуг и имеющих значительно больший уровень доходов от своей деятельности, нежели какой-то отдельный человек. Предприниматели считают несправедливой равную налоговую нагрузку с юридическими лицами и считают необходимым наличие в налоговой системе для них специальных льготных режимов и преференций. Для юридических лиц, развивающих определенные отрасли промышленности, производящих необходимые для существования и развития государства товары и услуги, интерес заключается в налоговом обременении населения, получающего доход для удовлетворения личных потребностей [53, с. 110]. Данные противоречия усугубляются в том случае, когда налоговая система позволяет реализовываться интересам отдельных групп плательщиков. Например, в случае возможности использования методов налоговой оптимизации для отдельных категорий налогоплательщиков.

2. Исходя из возможности влияния: устранимые и неустраиваемые противоречия.

Устранимые, то есть возникшие в результате неверно организованной налоговой системы, не учитывающей критерий справедливости, а значит отражающие игнорирование интересов налогоплательщиков (или определенных их групп) со стороны государства, либо игнорирование налоговых правил налогоплательщиками. Данные противоречия проявляются в неверно выбранных элементах налоговой системы, несоответствии их главной цели, выполняемым функциям, принципам организации, существующим социально-экономическим

условиям: неправильно определенный состав налогов и сборов, слабый документальный фундамент, необоснованно высокие налоговые ставки, игнорирование платежеспособной оценки налогоплательщиков и т.п.

Неустраняемые – противоречия, присущие данной сфере правоотношений в связи с их особенностями, а именно, в данном случае обязательным, принудительным характером налоговой обязанности налогоплательщиков по правилам, определенным государством. Они проявляются в существовании неустраняемого конфликта интересов участников налоговых отношений в определенной степени (наличие обязанности налогоплательщика по уплате налогов и желание уменьшить их размер).

Неустраняемые противоречия интересов обусловлены наличием разнонаправленных интересов государства и налогоплательщиков. Направлением сглаживания указанных противоречий, то есть установление определенного баланса интересов, является формирование эффективно-справедливой налоговой системы, обеспечивающей оптимальное выполнение всех ее функций (рис. 3).

В целях достижения социально-экономического благополучия задачей государственной политики должны выступать не столько реализация интересов самого государства, и не обеспечение условий для удовлетворения интересов отдельно взятого налогоплательщика, а возможность их взаимного существования и реализации.

Направлением сглаживания устраняемых противоречий является установление правильных элементов налоговой системы, удовлетворяющих критерию справедливости (рис. 4).

Автором систематизированы причины возникновения противоречий в сфере налоговых отношений с позиции реализации основных принципов налоговой системы (Таблица 2).

Игнорирование противоречий интересов участников налоговых отношений при формировании налоговой системы приводит к серьезным социально-экономическим конфликтам, которые заключаются в следующем:

- в фискальной направленности российской налоговой системы;

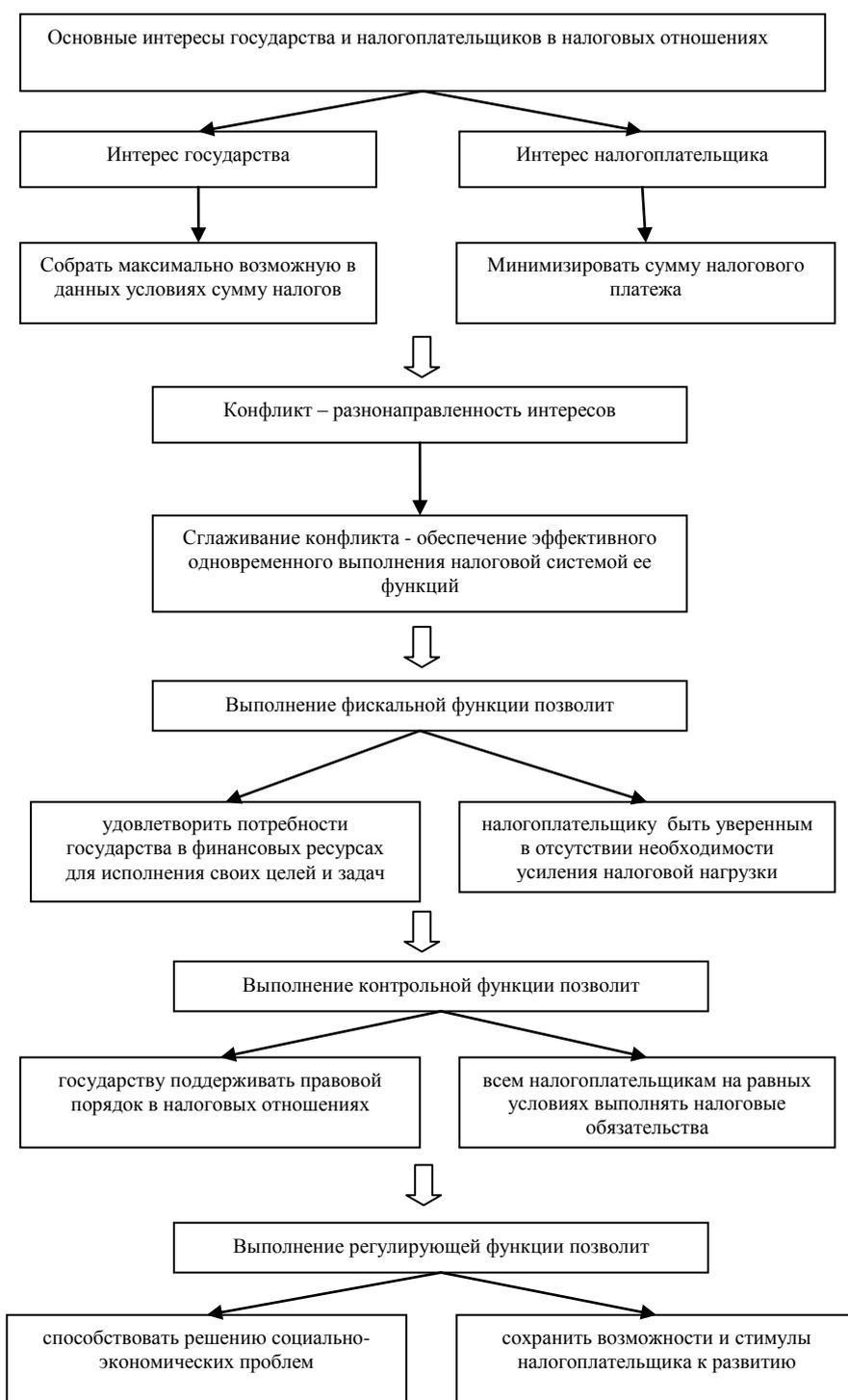


Рисунок 3 – Конфликт интересов государства и налогоплательщиков в налоговых отношениях и направления их устранения

- в высоком уровне налоговой нагрузки на экономику, а так же в существенной ее дифференциации между видами и подвидами экономической деятельности;



Рисунок 4 – Устраняемые противоречия интересов государства и налогоплательщиков в налоговых отношениях и направления их устранения

- в существенной дифференциации населения по уровню доходов в связи с отсутствием механизмов налогового регулирования социального расслоения в обществе;

- в несостоятельности налоговой системы в плане инвестиционно-экономического регулирования и стимулирования важнейших отраслей и видов деятельности российской экономики;

- в возможности уклонения от уплаты налогов, что помимо уменьшения доходных финансовых ресурсов страны, нарушает принципы справедливой конкуренции;

- в неэффективном расходовании средств налогоплательщиков [53, с. 110].

В целях устранения или недопущения возникновения указанных конфликтов необходимо создание налоговой системы, удовлетворяющей интересам участников налоговых отношений, уменьшающей степень недовольства со стороны плательщиков и нежелания платить налоги и исключаяющей возможности создания схем уклонения от уплаты налогов.

Таблица 2 – Причины возникновения противоречий в сфере налоговых отношений с позиции реализации основных принципов налоговой системы

Принципы реализации налоговой системы	Причины возникновения противоречий и их проявления*
Эффективность	Игнорирование необходимости совокупного учета налоговых интересов участников налоговых отношений проявляется в случаях: - приоритета интересов государства, что приводит к усилению фискальной направленности налоговой системы, требующей дополнительных контрольных мероприятий налоговых органов, а значит, применению дестимулирующих налоговых инструментов. Следовательно, происходит снижение эффективности налоговой системы; - приоритета интересов налогоплательщиков, что выражается в использовании значительного количества стимулирующих налоговых инструментов, снижающих налоговую нагрузку, и приводит к недопоступлению налоговых платежей в бюджет и, соответственно, отсутствию эффективности налоговой системы.
Единство	Наличие возможности для невыполнения единых обязательных налоговых правил, что проявляется в существовании пробелов в налоговом законодательстве, позволяющих недобросовестным налогоплательщикам избегать налоговых обязанностей.
Всеобщность	Установление налоговых исключений из общего порядка приводит к возникновению противоречий интересов налогоплательщиков между собой.
Равенство	Несоблюдение налогового законодательства (приводящее к противоречиям интересов как «по вертикали», так и «по горизонтали») со стороны: - государственных органов может проявляться в дискриминации в отношении различных категорий, групп, отдельных налогоплательщиков; - налогоплательщиков выражается в неисполнении своих налоговых обязательств, что приводит к необходимости дополнительного обременения добросовестных плательщиков вследствие недостаточного поступления налоговых доходов в бюджет.
Достаточность	Отклонение размера налоговых доходов бюджета от уровня его потребности, которое наблюдается в случаях: - поступления большего количества налогов, что означает излишнее изъятие средств налогоплательщиков, ограничивающее их возможности, при этом может означать осуществление государством необоснованных (в связи с превышением требуемой суммы) затрат; - недостаточного поступления налогов, что может являться следствием неэффективной организации налоговой системы (например, произвольно установленные налоги, не учитывающие реальную налоговую нагрузку и приводящие к противоречиям «по горизонтали»), неверного расчета необходимой государству суммы, основанного на прогнозных (предполагаемых) данных.
Экономичность	Невыполнение условия оптимальности затрат на налоговое администрирование налоговой системы наблюдается в случаях: превышения оптимального уровня затрат, которое означает неэффективное использование средств налогоплательщиков; необоснованного снижения уровня затрат, не позволяющего исполнять налоговым органам свои обязанности надлежащим образом.
Экономическая обоснованность	Отсутствие адекватной дифференциации налогового изъятия, которое проявляется в случаях: несоответствия дифференциации налогового изъятия текущему состоянию экономического и социального развития (неадекватный уровень необлагаемого минимума, поддержка лиц с высокими доходами в условиях сильного социального расслоения); установления невозможных для применения налоговых инструментов дифференциации налогового изъятия; существования возможности злоупотреблений со стороны недобросовестных плательщиков;
Подвижность	Установление (существование) необоснованных налоговых исключений приводит к сокращению налоговых поступлений, заставляющему государство искать дополнительные источники налоговых доходов за счет дополнительного обременения налогоплательщиков (устанавливая новые налоги, повышая налоговые ставки и т.п.)
Гарантия контроля	Отсутствие или несущественность мер ответственности за нарушение налогового законодательства приводит к неисполнению (полностью или частично) налоговых обязанностей недобросовестными налогоплательщиками, что означает усиление противоречий интересов налогоплательщиков между собой.
*Систематизировано автором	

Устоявшимся считается мнение в отношении справедливости и эффективности налоговой системы в том, что необходимо осуществлять выбор между справедливостью и эффективностью, так как только несправедливость приводит к поиску и обеспечению более высокой эффективности. Учитывая то,

что справедливость – очень субъективная и относительная категория, в любой налоговой системе можно найти элементы несправедливости. Например, дифференциация налоговой нагрузки в результате предоставления налоговых льгот является несправедливой с точки зрения критерия равенства налогоплательщиков. Однако, обоснование данной меры целями государственного регулирования и как следствие его подтверждение достижения более высокой эффективности налоговой системы дает основание считать установленные налоговые инструменты справедливыми в данной ситуации. Недостаточная эффективность налоговой системы, в свою очередь, будет заставлять изыскивать более справедливые инструменты и механизмы налогового регулирования.

Функционирование налоговой системы приводит к изменению финансового состояния ее участников, а именно, формирует определенную часть доходов бюджета, то есть выполняет фискальную функцию, и изымает часть доходов у плательщиков, то есть выполняет регулирование их состояния.

Процесс поступления доходов в бюджеты будет эффективным в том случае, когда получена нужная сумма и затраты на ее получение минимальны.

Процесс изъятия части доходов у плательщиков будет эффективным, если учитываются их способность к уплате налогов, то есть определяются отдельные условия для определенных категорий плательщиков в целях устранения возможных конфликтов и в направлении развития экономики и общества. Тем самым осуществляется учет интересов плательщиков в налоговой системе. Это означает справедливость процесса изъятия налогов.

Справедливое изъятие налогов у налогоплательщиков будет способствовать повышению эффективности процесса сбора налогов. Поступление налогов в бюджеты будет осуществляться на добровольной основе, когда плательщики будут уверены в справедливости изымаемой части доходов.

Таким образом, можно сделать вывод, что справедливость и эффективность налоговой системы не противостоят друг другу, а находятся во взаимодействии

друг с другом и являются взаимозависимыми и взаимодополняемыми, позволяющими государству решать следующие вопросы:

1. Как организовать процесс сбора необходимой суммы налогов? Для его решения следует исходить из определения эффективности налоговой системы.

2. Кто и в каком объеме должен платить? Ответ на этот вопрос направляет к определению справедливости налоговой системы.

Эффективная налоговая система характеризуется способностью обеспечения достаточного объема налоговых доходов; эффективными инструментами, позволяющими с минимальными затратами получать установленный результат; эффективной работой налоговых органов; содействием в решении социальных и экономических задач; отсутствием недобросовестных налогоплательщиков; отсутствием налоговых правонарушений; минимальным влиянием на ведение хозяйственной деятельности налогоплательщиков и т.п.

Справедливая налоговая система удовлетворяет требованиям соответствия налоговой системы определенным правилам поведения, способствующим развитию экономики и общества; учету интересов участников налоговых отношений, их имущественного состояния и т.п.

Налоговая система, сочетающая принципы справедливости и эффективности, будет способствовать более полной реализации интересов участников налоговых отношений, что приведет к эффективному выполнению ею своих функций.

Итак, эффективно – справедливой налоговой системой можно назвать такую налоговую систему, которая обеспечивает выполнение своих функций, используя при этом оптимальную дифференциацию налоговой нагрузки, налоговые инструменты и механизмы, способствующие согласованию разнонаправленных интересов участников налоговых отношений и стимулирующие социально-экономический рост в стратегически приоритетных направлениях.

Формирование эффективно-справедливой налоговой системы будет способствовать реализации стратегии и тактики налоговой политики,

установленной правительством страны, улучшению качества жизни и укреплению финансового и имущественного состояния участников налоговых отношений, повышению справедливости распределительных процессов с использованием налоговых инструментов и механизмов.

## 1.2 Критерий справедливости налоговой системы и его роль в процессе согласования интересов участников налоговых отношений

Содержание термина «справедливость» может быть раскрыто с исторических, философских, правовых, налоговых, социальных, морально-этических и других позиций. Автором рассматривается налоговый аспект (рисунок 5), то есть реализация принципа справедливости налоговой системы.

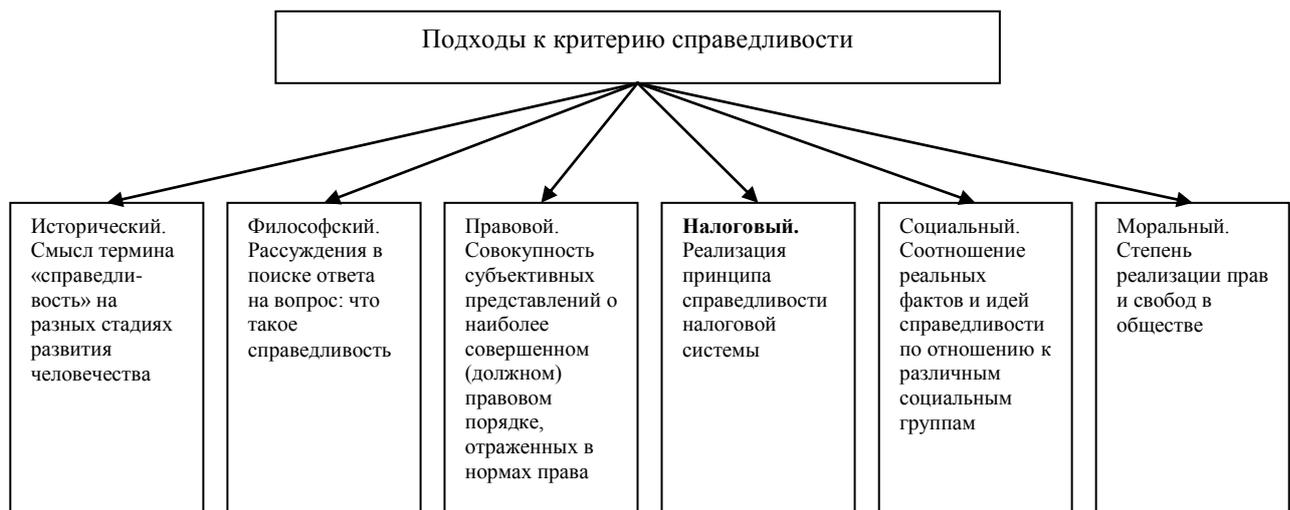


Рисунок 5 – Подходы к критерию справедливости

Что такое справедливость налогового изъятия? Многие плательщики налогов считают: в чем справедливость, если уменьшается часть дохода безвозмездно и не предоставляется никаких конкретных благ взамен. Эта позиция, по мнению ряда научных исследователей, позволяет выделить понятие субъективной налоговой справедливости, обусловленной защитной реакцией налогоплательщика в результате утраты части денежных средств в процессе налогообложения.

Как отмечает Глуховский Я. Ю., налоговая справедливость для налогоплательщиков – это снижение налоговой нагрузки, либо полное освобождение от налогов. Такое понимание справедливости порождает у налогоплательщика стремление уменьшить собственные налоги, сочетающееся с требованием к публичной власти о необходимости выполнения ею различных обязательств.

В дополнение к этому, автор вводит понятие объективной налоговой справедливости, которая представляет понимание органов власти, устанавливающих условия налогообложения, которое заключается в том, что необходимость подбора источников доходов и справедливое распределение налоговой нагрузки среди экономических субъектов обусловлено наличием публичных расходов [47, с. 41].

Дифференцированное толкование справедливости связывают с наличием противоречий интересов государства и плательщиков относительно своего дохода. Для установления понятия справедливости требуется изучить процесс налогового изъятия, поскольку, несмотря на то, что рассуждений и трактовок данного термина множество, зачастую они не дают ответа на вопрос что это такое.

Справедливость считается одним из главных принципов построения налоговой системы, от его реализации во многом зависит максимальное соблюдение интересов участников налоговых отношений и степень сглаживания возможных конфликтов.

Необходимо установить, чем определяется справедливость процесса налогового изъятия. Существует позиция авторов, в соответствии с которой справедливость имеет место тогда, когда установлено соответствие государственных услуг уплаченным налогам. То есть справедливым налоговое изъятие будет в том случае, если объем уплаченных налогов будет соответствовать тем общественным благам, которые финансирует государство на средства, обеспеченные налоговыми поступлениями. Суммы уплаченных налогов и налоговых платежей для всех налогоплательщиков обязательно должны

соответствовать сумме финансируемых государством общественных благ и трансфертных платежей [141, с. 17].

К тому же, отмечается, что данное соответствие будет способствовать добровольному исполнению налоговой обязанности участниками налоговой системы: чем больше уплаченные налоги соответствуют полученным общественным благам, тем выше степень добровольности и гармонизации налогообложения [140, с. 28].

Однако, данная позиция представляется ошибочной, поскольку расходные полномочия государства не относятся к сфере налоговых отношений, а налоговые поступления хоть и обеспечивают значительную долю государственных доходов, но это далеко не единственный источник формирования бюджета. Финансирование статей государственных расходов никак не соотносится с определенными доходными статьями. Выполнение налоговых обязательств – это обязанность каждого субъекта государства при его желании существовать и развиваться на данной территории. К тому же, распределение доходов бюджета определяется государством, поскольку после оплаты налог становится собственностью государства, а у плательщика никаких дополнительных прав не появляется.

К тому же, нормы социальной справедливости допускают отсутствие необходимости уплаты налогов малообеспеченными категориями населения (путем установления необлагаемого минимума) при наличии права на получение государственной поддержки в виде социальных выплат и пособий.

Соответственно, справедливость налоговой системы заключается в соответствии размера налогового изъятия возможностям налогоплательщика.

Определим значение термина справедливость. В словаре Ожегова С. И. дано следующее определение: справедливый – истинный, правильный, осуществляемый на законных основаниях, действующий беспристрастно, направленный на осуществление правильных, насущных задач [180]. Энциклопедический словарь трактует данный термин, как категорию морально-правового и социально-политического сознания, понятие о должном, связанное с

исторически меняющимися представлениями о неотъемлемых правах человека [35].

Исходя из представленных определений, можно сделать вывод, что справедливость не отвечает на вопрос «почему осуществляется то или иное действие» (поэтому справедливость налогового изъятия никак не связана с теми последствиями, наступающими после исполнения налоговых обязанностей), а дает характеристику действию, с точки зрения оценки его правильности в данной ситуации. То есть со временем, в ходе изменения представления о правильном налоговом порядке, происходит изменение о принципах справедливости в налоговых отношениях.

Понятие справедливости во все времена означало определенное равенство и всеобщность правил для всех. В настоящее время это понятие связывают с ориентацией на соблюдение прав и свобод человека и благополучие общества.

То есть справедливость – это соответствие определенным правилам, установленным в обществе и направленным на соблюдение прав и свобод человека и благополучие общества.

Таким образом, справедливость налогового изъятия – это установление такого уровня налогового платежа, который соответствует современным общественным представлениям о соблюдении в сфере налоговых отношений прав и свобод человека и благополучия общества.

Современные представления о правильности налогового изъятия предполагают выполнение принципов равенства и всеобщности в целях:

- выравнивания социального положения населения;
- защиты интересов нуждающихся в финансовой поддержке государства категорий населения (дети, многодетные семьи, малообеспеченные, студенты, пенсионеры, инвалиды и т.п.);
- стимулирования развития предпринимательства и бизнеса, благоприятно влияющих на экономику, обеспечение занятости и т.п.;
- поддержки приоритетных направлений и т.п.

Иначе говоря, справедливость изъятия налогов заключается в соответствии объема налоговых доходов действующему состоянию экономики и общества.

Изученные автором источники литературы, содержащие различные трактовки понятия справедливости налогообложения, позволяют сформулировать особенности критерия справедливости налоговой системы:

1. Определение справедливости относительно и различается:

1.1. во времени. На разных стадиях развития налоговой теории понятие справедливости приобретало различный смысл. В связи, с чем выделяется историческая справедливость;

1.2. исходя из оценки ситуации со стороны различных участников налоговых отношений: будь то налогоплательщики (в целом, или отдельные категории) или налоговые органы.

Зависимость понимания налогоплательщиком справедливости от его принадлежности к той или иной социальной группе, что было отмечено Соколовым А. А., определяя понятие податной справедливости, как общую форму, в которую каждым классом вливается особое конкретное содержание [172, с. 159].

1.3. для отдельного субъекта (физического лица, предпринимателя или организации) и для общества в целом. Для каждого плательщика справедливость налогового изъятия будет пониматься по-своему в зависимости от его воспитания, уровня образования, уровня развития, социального статуса, территориального нахождения участника налоговых отношений и пр. Невозможно установление справедливости по отношению ко всем индивидам уже при наличии хотя бы двух различных вариантов толкования справедливости налоговой системы;

1.4. в зависимости от политического устройства государства.

Известный русский исследователь Алексеенко М. М. еще в 1887 году отмечал, что установление налогов должно сопровождаться стремлением к справедливости, которая является относительной и зависящей от социально-политического устройства [21, с. 25].

Ряд ученых считает, что проблема налоговой справедливости – это проблема политического характера [40];

1.5. в зависимости от национальных традиций, сложившихся норм и культуры народов.

2. Невозможно объективно оценить справедливость в налогообложении. Понятие справедливости налоговой системы – многовариантно в связи с субъективностью представлений о правильном порядке налогообложения различных участников налоговых отношений.

Известным русским правоведом Муромцевым С. А. справедливость определялась как совокупность субъективных представлений о наиболее совершенном правовом порядке, присущая данной общественной среде в данное время [130, с. 154]. Более точное определение можно выработать, только разобравшись в том, что же составляет основу этого совершенства.

3. Справедливость налоговой системы – это категория, которая не поддается расчету. Критерии справедливости налоговой системы невозможно закрепить в определенном размере, поскольку это совокупность определенных правил в налоговой сфере, оценка реализации которых очень субъективна.

4. Справедливость налоговой системы реализуется через распределительный аспект, то есть выравнивание доходов общества.

Современными зарубежными авторами эта сторона социальной справедливости подчеркивается в качестве необходимого условия для обеспечения приемлемого уровня жизни всех членов общества. Чрезмерный разрыв в доходах населения является причиной, сдерживающей рост благосостояния значительной части общества.

5. Справедливость налогового изъятия зависит от состояния экономики и общества и определяется необходимостью решения существующих проблем. Задача государства – установление таких правил и механизмов налогового изъятия, которые будут соответствовать понятию справедливости для данного состояния экономики и общества. Например, в условиях высокого уровня

дифференциации доходов населения, справедливо применять принцип: больше платит тот, кто получает большие доходы.

Итак, анализ сущности критерия справедливости налоговой системы позволяет сформулировать основные его характеристики: дифференцированное восприятие и толкование, объясняемое временными, пространственными рамками, субъективными представлениями участников (групп) налоговых отношений, особенностями политического, социально-экономического устройства территории, культурно-исторических норм и традиций; способность формирования совершенного порядка взаимоотношений между участниками, степень достижения которого невозможно рассчитать в форме какого-либо показателя (или их системы) и результатом реализации которого является гармоничное перераспределительное воздействие на процессы выравнивания доходов участников налоговых отношений.

Сущностные характеристики критерия справедливости должны использоваться при формировании структуры налоговой системы РФ, форм взаимодействия ее элементов, определения основных направлений налоговой политики, инструментов и методов налогового механизма. При этом критерий справедливости имеет высокую степень субъективного восприятия, что приводит к критике налоговой системы, налоговой политики и инструментов их реализации.

Определение критерия справедливости налоговой системы может быть сформулировано, как совокупность определенных правил, относительных во времени, в пространстве, учитывающих политические, социально-экономические, культурные особенности территории (страны), удовлетворяющих субъективным представлениям участников налоговых отношений о совершенном порядке организации их взаимоотношений, степень достижения которого не формализована и проявляется в гармоничном перераспределении их доходов.

Социально-экономическое состояние определяет, какие инструменты, и принципы налогового изъятия будут справедливы в данный момент времени:

1. Равенство или дифференциация налоговых ставок, что проявляется в пропорциональности, прогрессивности или регрессивности.

2. Форма и размер налогов: высокий или низкий уровень, прямые или косвенные и т.п.

3. Дифференциация налоговой нагрузки, учитывающая различные категории плательщиков; отрасли экономической деятельности; виды объектов обложения; территориально-географическое расположение; виды налогов (прямые/косвенные).

4. Определение формы налоговых исключений (налоговые льготы, налоговые вычеты, освобождения и т.п.).

Однако стоит учитывать, что данные решения принимаются на основе субъективного мнения уполномоченных на это лиц. Поэтому возможны критические оценки при анализе налоговой системы с других позиций. Поскольку любое налоговое изъятие, по каким бы особым правилам оно не осуществлялось, будет содержать элементы «несправедливости», такие как:

1. Принудительный характер налоговых отношений в связи с отчуждением части дохода в пользу государства.

2. Дифференциация налоговой нагрузки посредством использования налоговых льгот, различных налоговых ставок нарушает принцип равенства налогоплательщиков.

3. Различные меры ответственности в случае нарушения налогового законодательства в зависимости от категорий налогоплательщиков (физических лиц, предпринимателей и организаций).

4. Оказание поддержки приоритетным отраслям и видам деятельности посредством использования налоговых инструментов и механизмов.

5. Невозможность быть справедливой налоговой системой по отношению ко всем участникам налоговых отношений.

Как построить налоговую систему, обеспечивающую справедливость налогового изъятия. Несмотря на то, что вопросы справедливости налогообложения довольно обсуждаемая тема, до сих пор отсутствуют четкие

правила построения справедливой налоговой системы. Как отмечают отдельные авторы, справедливая система налогообложения является идеальной мечтой любого государства и общества [133].

Почему же до сих пор нет ответа на вопрос, как построить справедливую налоговую систему. Причина этому вероятно заключается в противоречии разнонаправленных интересов участников, взаимодействующих в налоговых отношениях, трудностях их согласования и субъективности представлений о должной налоговой системе.

Справедливость – один из главных принципов построения налоговой системы, от реализации которого во многом зависит максимальное соблюдение интересов участников налоговых отношений и степень сглаживания возможных конфликтов. При этом данный критерий тесно взаимосвязан с другими принципами налоговой системы (см. Таблицу 3).

Реализация критерия справедливости налоговой системы помогает сглаживать существующие конфликты и противоречия участников налоговых отношений (рассмотрены в параграфе 1.1).

Сглаживание устраняемых противоречий с помощью реализации критерия справедливости приводит к условной гармонизации неустранимых, то есть установлению минимальной степени конфликта интересов. Таким образом, эффективно функционирующая налоговая система, соответствующая действующему состоянию экономики и общества, будет сглаживать конфликты интересов участников налоговых отношений.

Рассмотрим подробнее, проявление критерия справедливости в иных основных принципах реализации налоговой системы:

1. Эффективность. Справедливое налоговое изъятие учитывает налоговые интересы государства и налогоплательщиков в налоговых отношениях и способствует повышению эффективности налоговой системы.

2. Единство. Справедливое изъятие налогов будет только в том случае, если будет подчинение всех участников налоговых отношений правилам, общим для всех.

Таблица 3 – Взаимосвязь критерия справедливости с иными принципами реализации налоговой системы и результаты его выполнения для государства и налогоплательщиков\*

Принципы реализации налоговой системы	Проявление критерия справедливости в принципах реализации налоговой системы	Результаты выполнения критерия справедливости налоговой системы	
		Для государства	Для налогоплательщиков
Эффективность	Учет налоговых интересов государства и налогоплательщиков при организации налоговой системы	Обеспечение выполнения функций налоговой системы	Сохранение возможностей для достойного уровня существования (функционирования) и развития
Единство	Единство обязательных для всех участников налоговых отношений правил	Возможность эффективно управлять, регулировать, контролировать функционирование налоговой системы	Сглаживание противоречий интересов налогоплательщиков
Всеобщность	Всеобщая обязанность по уплате налогов	Обеспечение поступления необходимого объема налоговых платежей	Обеспечение финансовой основы для реализации необходимых для каждого, но индивидуально не решаемых задач
Равенство	Равенство всех участников налоговых отношений перед налоговым законом	Возможность организации налогового правопорядка, обеспечивающего добросовестное исполнение обязанностей участниками налоговых отношений	Гарантия реализации налоговых прав и отсутствие произвольного отношения со стороны контролирующих органов
Достаточность	Соответствие размера налоговых поступлений в бюджет государства его потребностям	Отсутствие необоснованных государственных затрат на получение излишних налогов	Сохранение максимально-возможной суммы дохода в распоряжении налогоплательщиков
Экономичность	Оптимальность размера затрат на администрирование налоговой системы	Отсутствие необходимости усиления налогового давления	Отсутствие необоснованной государственной потребности в дополнительных налоговых платежах
Экономическая обоснованность	Адекватность дифференциации размера налогового изъятия, основанная на различиях в способностях к уплате, размерах получаемого дохода, особенностях отдельных отраслей экономики	Возможность регулирования экономического развития; содействия в установлении социальной стабильности	Сохранение возможности для реализации индивидуальных потребностей налогоплательщика согласно его желанию
Подвижность	Временность и обоснованность налоговых исключений	Стимулирование, поддержка отдельных направлений, категорий плательщиков; содействие в решении социальных и экономических проблем	Содействие в реализации интересов отдельных категорий плательщиков
Гарантия контроля	Неизбежность мер ответственности при нарушениях закона	Поддержание налогового правопорядка и дисциплины в обществе	Гарантия равенства в исполнении налоговой обязанности и ответственности для всех участников налоговых отношений

\*Составлено автором

3. Всеобщность. Справедливость налоговой системы означает, что обязанность по уплате налогов распространяется на всех без исключения.

4. Равенство. Равенство всех участников налоговых отношений перед налоговым законом будет проявлением справедливости. Воплощением

справедливости считается действие закона, в равной степени распространяющееся на всех без исключения, без какой-либо дискриминации, без разделения на бедных и богатых, власть имущих и простолюдинов [110, с. 135]. Законы должны действовать в целях соблюдения прав и интересов добросовестных участников налоговых отношений. Ни плательщики, ни сотрудники налоговых органов не могут изменять правила поведения в налоговых отношениях для более полной реализации личных интересов, но должны им следовать. С юридической точки зрения это означает обеспечение равенства прав и возможностей при защите своих интересов и налогоплательщиками, и налоговыми органами. Спорные ситуации разрешают судебные органы на основании установленного законодательства.

Этот принцип означает отсутствие дискриминации в определении налогоплательщиков, то есть отсутствие законов, отстаивающих интересы отдельных граждан. Тургенев Н. отмечал, несправедливо, когда целые классы, духовенство и дворянство, освобождены от налога.

Несправедливым признается применение так называемых «методов налоговой оптимизации», то есть проведение операций в рамках действующего налогового законодательства, иначе представляющих реальные фактические обстоятельства и уменьшающие налоговые обязательства. Эти возможности появляются в связи с тем, что невозможно предусмотреть и прописать в законе все ситуации и механизмы их отражения. По отношению к другим участникам налоговых отношений они считаются проявлением неравенства в исполнении налоговой обязанности и, соответственно, налоговая система считается несправедливой. К тому же, использование недобросовестными налогоплательщиками разнообразных налоговых лазеек приводит к необходимости восполнения недостающих доходов путем повышения налоговых ставок в целях компенсации. В итоге добросовестные налогоплательщики вынуждены нести дополнительные налоговые обязательства.

5. Достаточность. Справедливое налоговое изъятие предполагает соответствие размера налоговых поступлений в бюджет государства его потребностям.

6. Экономичность. Оптимальность размера затрат на администрирование налоговой системы, получение государством и уплату плательщиком налоговых платежей способствует справедливости налогового изъятия.

7. Экономическая обоснованность. Справедливость налоговой системы предполагает установление адекватной дифференциации размера налогового изъятия, основанной на различиях в способностях к уплате, размерах получаемого дохода, особенностях отдельных отраслей экономики. Налогообложение не должно носить чрезмерно обременительного характера для налогоплательщиков, создавать невыносимые условия жизни, снижать экономическую активность индивидуальных предпринимателей и организаций и т.д. Налоговое изъятие не должно превышать текущих доходов населения и организаций. Недопустимо, чтобы для уплаты налогов граждане были вынуждены продавать свое имущество, а организации – выводить капиталы из своей производительной деятельности. Это значит, что налогообложение не распространяется на определенный объем средств, необходимый для существования налогоплательщиков, а учитывает их платежеспособность.

Одним из необходимых условий справедливости налоговой системы в научной литературе называется необлагаемый минимум дохода. Швейцарский экономист Сисмонди С. отмечал, что в каждом доходе всегда есть часть, которая должна оставаться неприкосновенной, которую фиск не может затронуть без того, чтобы не сохранить объекты обложения и лишиться в будущем своих ресурсов [166, с. 195].

Однако, в установлении необлагаемого минимума выделяют признаки несправедливости, такие как:

- нарушение принципа всеобщности налогообложения. Хотя, его установление относится ко всем участникам, что означает равенство налогового закона для всех плательщиков. Поэтому в странах с развитой рыночной

экономикой в целях соблюдения принципа социальной справедливости современные концепции налогообложения исходят из необходимости полного или частичного освобождения от налогов малообеспеченных групп населения [145, с. 10];

- отсутствие налоговой обязанности у лиц, чьи доходы ниже уровня необлагаемого минимума. В то же время, малообеспеченные категории граждан все же несут налоговое бремя в виде косвенных налогов, ставки которых одинаковы для всех категорий плательщиков;

- сложность определения размера и способа расчета необлагаемого минимума, который будет считаться справедливым. Единство мнений по данному вопросу отсутствует. Придерживаясь определенной позиции, остальные кажутся несправедливыми;

- предоставление возможности злоупотребления со стороны недобросовестных плательщиков: отражение официальных доходов в рамках необлагаемого минимума, а превышающая сумма – в «теневом» сегменте. Это считается несправедливым по отношению к добросовестным плательщикам;

- вероятность возникновения «ловушки бедности», в случае которой потребителям государственной поддержки (в виде налоговых освобождений, социальных пособий и т.п.) оказывается выгодно сохранение своего статуса, поскольку повышение этого уровня доходов лишит их этих льгот;

- невыполнение необлагаемым минимумом своего предназначения. Поскольку одного наличия необлагаемого минимума недостаточно, чтобы считать выполнение данного критерия, способствующего справедливости налоговой системы. Необходимо соответствие его размера современным условиям. Поскольку объективным является мнение, что справедливость налоговой системы определяется не по тому, кто и сколько заплатил налогов, а исходя из того, сколько средств осталось у налогоплательщика после их уплаты.

Дифференциация размера налогового изъятия объясняется различиями в способностях к уплате. Принцип справедливости предполагает дифференциацию налоговой нагрузки в отношении организаций, способную учитывать специфику

ведения бизнеса: природно-климатические особенности, территориальное расположение, значение финансово-экономических показателей (рентабельности, скорости оборота капитала, размера добавленной стоимости), экологическую, природосберегающую, инновационную направленность бизнеса, социальную составляющую [56, с. 21].

Дифференциация налоговых платежей заключается в сопоставлении экономических возможностей плательщика и сравнении изымаемых посредством налогов долей денежных средств [168].

Дифференциация налоговой нагрузки в целях установления оптимальных размеров налогов рассматривается в теориях горизонтальной и вертикальной справедливости [157].

Принцип справедливости «по горизонтали» обеспечивается, если одинаковые во всех отношениях индивиды несут равную налоговую нагрузку. То есть сумма взимаемых налогов зависит от величины доходов плательщика. «Налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности; пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, то есть его доходу» [182, с. 134]. При практическом применении этого принципа возникает проблема определения равенства, поскольку сопоставление только величин текущих доходов некорректно. Например, если два человека выполняют одну и ту же работу и получают одинаковую зарплату, это еще не означает равенства их положения. Поскольку, у обоих будут разные условия существования (наличие детей, кредитных и иных обязательств).

Принцип справедливости «по вертикали» предполагает установление разной налоговой нагрузки для лиц, находящихся в разном материальном положении. Для определения тех, кто должен нести большую налоговую нагрузку необходимо учитывать совокупность показателей: а) возможности уплаты налогов; б) уровни экономического благосостояния, оцениваемого с помощью показателей дохода и потребления; в) экономический потенциал

налогоплательщика, обусловленный наличием у него способностей, навыков, уровня образования и трудового стажа и т.п.

Итак, в определении горизонтального и вертикального равенства для достижения налоговой справедливости много противоречий, таких как:

1. По каким критериям определять равенство индивидов в целях уплаты налогов? Их может быть настолько много, что просто нереально будет их просчитать и проконтролировать;

2. Как определить того, кто должен платить больше и насколько? Как это учитывать и контролировать?

Реализация принципа справедливости не допускает произвольного установления налогов и сборов и требует осуществления налогообложения тех или иных лиц исключительно с учетом их налоговой способности [107].

Но необходимо учитывать, что налогоплательщики, обладая одинаковой платежеспособностью, могут по-разному ее использовать, тем самым подтверждая необходимость различных условий налогообложения.

В справедливой налоговой системе может присутствовать и пропорциональность, и прогрессивность налогообложения, это зависит от целей и задач государственной политики. Главное понимать, чем обусловлена в настоящее время прогрессивность или пропорциональность тех или иных форм, видов налогообложения, как они влияют на состояние экономики и развитие общества.

Экономическая обоснованность налогообложения означает сохранение части принадлежащего налогоплательщику объекта, позволяющей благополучно исполнять его налоговую обязанность и впредь, то есть сохранение налоговой способности в сочетании с минимально возможным ограничением его имущественных прав [107].

8. Подвижность. Справедливость налоговых исключений возможна в том случае, если они будут временными и обоснованными для данной ситуации. Их введение должно объясняться потребностями, проблемами общества и экономики.

9. Гарантия контроля. Справедливость налоговой системы предполагает неизбежность мер ответственности при нарушениях закона: уклонениях от исполнения налоговой обязанности, занижении доходов и т.п.

Реализация критерия справедливости налоговой системы влияет на ее эффективность. Посредством установления обоснованной (справедливой) дифференциации уровня налоговой нагрузки (налоговых изъятий) по видам и направлениям экономической деятельности и категориям плательщиков происходит сглаживание противоречий интересов, и, соответственно, у налогоплательщиков усиливается желание добросовестно исполнять свои обязанности, что приводит к увеличению налоговых поступлений, сокращению теневого оборота, повышению эффективности контрольных мероприятий, содействию в решении экономических и социальных проблем государства.

### 1.3 Критерий эффективности налоговой системы и формы проявления противоречий критериев эффективности и справедливости

Дадим определение ключевым терминам. В толковом словаре Даля термин «критерий» определен как верный признак для распознавания истины. Экономический словарь содержит следующее определение: критерий – показатель, признак, на основании которого формируется оценка качества экономического объекта, процесса, мерило такой оценки [158].

Термин «показатель» толковый словарь Ожегова определяет, как данные, по которым можно судить о развитии, ходе, состоянии чего-нибудь [180]. Экономико-математический словарь содержит следующее определение: показатель (в экономике) - выраженная числом, характеристика какого-либо свойства экономического объекта, процесса или решения [207].

Результат – это абсолютная величина, которая означает достижение поставленной цели.

Эффект – это абсолютная величина, которая означает достижение полученных результатов.

Результативность определяется степенью достижения поставленной цели, то есть соотношением результата с планируемым значением.

Эффективность определяется соотношением полученного эффекта и затраченных ресурсов на процесс достижения результата.

Эффективность налоговой системы – отношение эффекта от функционирования налоговой системы к затраченным ресурсам на его получение или установленной цели.

Результативность налоговой системы – соотношение результата функционирования налоговой системы и их целевых значений.

Критерий эффективности налоговой системы – это признак, отражающий степень достижения эффекта налоговой системы в отношении к затраченным ресурсам или установленной цели.

Показатель эффективности налоговой системы – числовая характеристика налоговой системы, свидетельствующая о ее состоянии.

Итак, эффективность налоговой системы рассматривается как минимум с двух позиций. Первый подход – как отношение полученного эффекта к затратам, то есть сопоставление полученных результатов функционирования налоговой системы, выражающихся в приросте полученных налоговых поступлений, доначислений налогов и т.п. и затрат государства, связанных с содержанием налоговой службы, организацией налогового администрирования, предоставлением налоговых льгот. Второй подход предполагает определение эффективности налоговой системы путем оценки степени приближения достигнутого эффекта ее функционирования намеченным целям.

Эффективность налоговой системы необходимо отличать от ее результативности. Многие авторы отождествляют эти понятия и для оценки эффективности налоговой системы предлагают использовать показатели результативности, характеризующие текущее состояние налоговой системы, такие как изменение структуры налогоплательщиков; объем налоговых поступлений; показатели результативности налогового контроля и налогового администрирования; суммы задолженности по налогам и сборам; суммы

начисленных и поступивших в бюджет налоговых штрафов, пени за нарушения налогового законодательства и др.

Критерии эффективности налоговой системы разнообразны и требуют систематизации для проведения качественной оценки соответствия налоговой системы индикаторам ее эффективности. Предлагается их систематизация в соответствии с функциональным признаком, то есть исходя оценки выполнения функций налоговой системой: фискальной, контрольной и регулирующей.

Выделим виды эффективности и соответствующие им критерии:

1. Фискальная эффективность означает обеспечение финансовыми ресурсами бюджетов государства на всех уровнях при осуществлении минимально возможных затрат на их получение.

Критерии фискальной эффективности: соответствие налоговых поступлений потребностям государства; минимальный уровень затрат на процесс функционирования налоговой системы.

2. Контрольная эффективность означает осуществление эффективных контрольных мероприятий за процессом функционирования налоговой системы.

Критерии контрольной эффективности:

- достаточность налоговых поступлений в бюджет: соответствие их запланированному объему;

- объективность затрат на организацию налоговой системы (то есть их минимально необходимый уровень) в современных условиях;

- своевременная уплата налогоплательщиками установленных налогов в полном объеме;

- эффективность работы налоговых органов (на этапе постановки/снятия с учета плательщиков, налогового администрирования, при проведении налогового контроля и др.);

- соблюдение налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений.

Контрольная эффективность, в отличие от фискальной, обеспечивает сбор такой суммы налоговых платежей, которая была запланирована без сопоставления

с ее с реальными потребностями государства и общества. К тому же объем затрат на организацию налоговой системы должен соответствовать не минимальному его уровню, а уровню, способному обеспечить должные процедуры налогового контроля, способствующие своевременной уплате установленных налогов всеми плательщиками в полном объеме и абсолютному соблюдению законодательства о налогах и сборах участниками налоговых отношений.

Еще одна особенность контрольной эффективности – она не всегда означает получение большего экономического эффекта при тех же или меньших затратах. Результатами налогового контроля может быть положительная оценка деятельности налоговых органов или констатация отсутствия налоговых правонарушений. Степень эффективности контроля тем выше, чем меньше затрат на достижение полученного результата было произведено. Контроль должен приводить к сокращению налоговых правонарушений [42, с. 133].

3. Эффективность регулирующего действия налоговой системы, то есть оказание благоприятного влияния на социально-экономические процессы в государстве.

Критерии регулирующей эффективности:

- достижение цели налогового регулирования, используя эффективные налоговые инструменты;
- использование оптимального набора налоговых инструментов для достижения установленной цели, не препятствующего развитию иных социально-экономических процессов;
- сохранение устойчивого финансового состояния участников налоговых отношений, воздействие на которых осуществлялось средствами налогового регулирования.

Критерии эффективности налоговой системы можно сгруппировать и исходя из системного подхода, то есть эффективного набора ее элементов, например таких:

1. Критерий эффективности нормативно-правовой базы налоговых отношений представляет собой грамотное законодательство о налогах и сборах, отвечающее следующим требованиям:

- способность быстро и адекватно реагировать на изменение состояния экономики и социального уровня развития;
- соответствие текущему социально-экономическому состоянию государства и стратегическим целям развития государства;
- низкая вероятность возникновения спорных ситуаций, достаточность и своевременность разъяснений и рекомендаций по спорным моментам;
- соответствие правилам законодательно-установленного порядка бухгалтерского учета и отчетности, иным правовым документам и нормам права;
- содержание грамотных формулировок и доступность для понимания и применения участниками налогового процесса;
- отсутствие возможности применения «налоговых схем» с целью уклонения от уплаты налогов;
- содействие в соблюдении и максимальной реализации прав и интересов участников налоговых отношений.

2. Критерий эффективности механизмов регулирования налоговых отношений, то есть определения совокупности налогов и сборов, порядка их исчисления и уплаты, включает:

- установление обоснованных налоговых ставок, направленных на наибольший эффект;
- полноту охвата налогами всех налогоплательщиков;
- соблюдение требования простоты, ясности и обзримости по количеству налогов, исключения произвольно установленных налогов и сборов;
- установление наиболее рациональных единых способов исчисления и уплаты налогов;
- минимизацию издержек налогоплательщиков (затрат на ведение налогового учета и представление налоговой отчетности) в связи с выполнением ими налоговых обязательств;
- наличие обоснованных налоговых льгот;
- использование налоговых инструментов, стимулирующих развитие предпринимательства, инновационных, инвестиционных направлений,

воспроизводственной, природосберегающей и экологически направленной деятельности;

- применение инструментов, способствующих эффективному распределению ресурсов, выполнению социальных задач;

- использование налоговых инструментов стимулирования роста благосостояния общества, повышения уровня занятости населения, роста уровня оплаты труда;

- установление соответствующего уровня налоговой нагрузки текущему уровню экономического развития.

3. Критерий эффективности субъектов налогового администрирования подразумевает:

- грамотную организацию структуры и работы налоговых органов, осуществления налогового администрирования, распределения обязанностей между уровнями управления;

- поддержание адекватного современным условиям уровня технического оснащения налоговых органов и т.п.

Рассмотрение критерия эффективности налоговой системы, выражаемого в обеспечении баланса интересов участников налоговых отношений, приводит к необходимости реализации критерия справедливости. Поскольку, только соблюдение норм правильности в налоговых отношениях приводит к удовлетворенности всех участников налоговых отношений процессом налогообложения и эффективному выполнению своих обязательств.

Взаимосвязь и согласование данных критериев заключается в том, что эффективность выполнения функций налоговой системой, установление оптимальных ее элементов, зависит от ее соответствия определенным представлениям о совершенном порядке налогообложения.

Противоречие данных критериев и в то же время их согласование заключается в правильности дифференциации налоговых изъятий. Поскольку абсолютное равенство суммы налога для всех, не будет являться справедливым налогообложением ни для какой налоговой системы. Именно в дифференциации

размера изъятия заключается причина возникновения конфликтов и споров относительно несправедливости и неэффективности налоговой системы. И в тоже время определенная сложившимися условиями степень распределения налоговой нагрузки позволит сформировать справедливую налоговую систему. И это будет способствовать большей ее эффективности (достаточности изымаемых ресурсов, разумному снижению затрат, грамотному регулированию экономических и социальных процессов).

Единство критериев эффективности и справедливости налоговой системы заключается в установлении такого уровня налогового изъятия, который должен быть не выше возможностей налогоплательщиков (требование справедливости) и в то же время не ниже (требование эффективности) потребности в финансовых ресурсах.

Оптимальность сочетания критериев справедливости и эффективности обусловлена социально-экономическими условиями в государстве и наличием проблем и конфликтов в экономике и обществе. В случае неверно выбранных налоговых инструментов, препятствующих реализации критериев справедливости и эффективности налоговой системы, проблемы, существующие в экономике и обществе, будут усугубляться. Может наблюдаться:

1. Особый приоритет в пользу критериев эффективности, проявляющийся в виде:

- установления налогов только для тех, у кого проще изъять и легче проконтролировать, что приведет к дисбалансу налоговой нагрузки;
- спонтанной минимизации затрат путем неоправданного сокращения штата налоговых органов, осуществление мероприятий налогового контроля тех плательщиков, кого проще проверить.

Усиление критерия эффективности налоговой системы без таковой необходимости будет приводить к необоснованно высокой налоговой нагрузке, как в целом, так по отдельным направлениям (по отраслям экономики, категориям плательщиков, видам объектов и т.п.). Такая налоговая система будет характеризоваться исключительной фискальной направленностью, и будет

способствовать обострению социально-экономических проблем: росту бедности, социального расслоения общества, отсутствию развития производства и т.п.

К тому же, необоснованное увеличение налоговой нагрузки осложняется повышением рисков неплатежеспособности предприятий и созданием условий для роста масштабов теневой экономики с соответствующим сокращением декларируемых налоговых баз.

Как правильно отмечено, стремление государства максимизировать налоги для более полного финансового обеспечения государственного регулирования социально-экономических процессов может привести к чрезмерной налоговой нагрузке, что сдерживает экономическое развитие и сужает налоговую базу [141, с. 23].

2. Излишний приоритет в пользу критерия справедливости будет проявляться в недостаточной собираемости налогов, нарушении принципов равенства и всеобщности в отношении плательщиков, видов экономической деятельности. Подобная ситуация может проявляться в значительном количестве неоправданных льгот, низких налоговых ставках и т.п. Что будет приводить к обострению социально-экономических проблем и увеличению дефицита бюджета. Таким образом, налоговая система не будет выполнять цели своего существования – обеспечения достаточного объема финансовыми ресурсами государство.

Опыт стран Балтии (Латвия, Литва и Эстония) показывает, что снижение фискальной функции налогов не способствовало высоким годовым темпам экономического роста и повышению конкурентоспособности страны. Это привело к самым низким показателям жизненных стандартов в ЕС, показателям на душу населения, неравенству доходов, самой длинной рабочей неделе, росту безработицы, эмиграции населения, дефицитности госбюджета и т.п.

Реализация фискальных интересов государства должна осуществляться без ухудшения положения налогоплательщиков и общественного благосостояния граждан. А улучшение экономической активности налогоплательщиков должно

осуществляется без ухудшения фискальных интересов государства и послабления социальной защиты граждан.

Налоговая система, сформированная с учетом гармоничного сочетания критериев справедливости и эффективности, соответствующего современному уровню социально-экономического развития, будет являться основой для прироста национального богатства (валового внутреннего продукта), роста благосостояния всего общества, формирования финансовых ресурсов государственного, регионального и местного бюджетов и т.п.

Соответствие налоговой системы критериям справедливости и эффективности будет способствовать реализации интересов участников налоговых отношений, что проявляется в положительной динамике следующих показателей:

- показатели учета интересов государственных органов власти (на федеральном уровне): объем и доля налоговых поступлений в федеральном бюджете, темпы роста ВВП, индекс промышленного производства, темпы экономического роста и отдельных отраслей производства, рост уровня и качества жизни, доля налогов в ВВП и ВНП страны, собираемость налогов, снижение доли налогоплательщиков, не представляющих отчетность или представляющих «нулевую» отчетность, в их общем количестве, социальное равновесие, стабильность уровня цен;

- показатели учета интересов государственных органов власти (на региональном и муниципальном уровнях): объем налоговых поступлений в бюджет субъекта (муниципального образования) РФ, доля налоговых поступлений в бюджет субъекта (муниципального образования) РФ, темпы роста ВРП субъекта (муниципального образования) РФ, индекс промышленного производства субъекта (муниципального образования) РФ, удельный вес сумм региональных (местных) налогов в ВВП страны, распределение налоговых доходов в бюджетной системе;

- показатели учета личных интересов: реальные располагаемые доходы населения страны, уровень реальной и номинальной заработной платы,

уровень сбережений граждан, коэффициент дифференциации доходов населения, размеры социальных выплат населению, их удельный вес в доходах населения;

- показатели учета корпоративных интересов: темпы роста отрасли, темпы роста отрасли в сравнении с другими отраслями, показатели финансового результата деятельности, уровень налоговой нагрузки на предприятия, объем инвестиций в основной капитал, объем инвестиций в отрасль, прибыль предприятия и отдельных отраслей.

Согласование интересов участников налоговых отношений возможно в результате осуществления следующих действий:

- экономически и социально оправданного распределения налоговой нагрузки по различным видам экономической деятельности, категориям плательщиков, факторам производства (труд, капитал, потребление);

- дифференциации налогообложения, основываясь на учете природно-климатических, территориально-географических, экономических и иных особенностей осуществления бизнеса;

- совершенствования и оптимизации расходов на налоговое администрирование;

- повышения эффективности расходования бюджетных средств и обеспечения их прозрачности, общественной подконтрольности;

- использования налоговых инструментов, соответствующих социально-экономическому уровню развития государства.

Применяя это на практике, налоговая система будет способна эффективно выполнять поставленные перед ней цели и задачи, используя справедливые для данной ситуации налоговые инструменты. Это будет означать формирование эффективно-справедливой налоговой системы, которая:

1. Обеспечивает достаточным объемом налоговых доходов бюджеты государства на всех его уровнях.

2. Предусматривает минимальные издержки государства в связи с организацией сбора и администрирования налогов, содержанием налогового

аппарата и минимальные затраты налогоплательщиков на исчисление и уплату налогов.

3. Устанавливает оптимальный размер изъятия налогов не выше возможностей плательщиков, чтобы соответствовать требованиям справедливости, и не ниже реальной потребности государства, чтобы являться эффективной.

4. Включает в себя сбалансированное взаимодействие и эффективное выполнение разнонаправленных функций.

5. Обеспечивает равенство прав и интересов участников налоговых отношений, действующих по единым правилам.

6. Использует инструменты, стимулирующие экономический рост, развитие предпринимательства и благополучие граждан, способствующие эффективному распределению ресурсов, использованию ресурсосберегающих технологий, стимулированию научно-технического прогресса.

7. Способствует установлению налоговой дисциплины и воспитанию налоговой культуры.

Формирование эффективно-справедливой налоговой системы возможно лишь в том случае, когда учтены социально-экономические условия и особенности ее функционирования. Таким образом, необходим постоянный мониторинг состояния экономики и общества и соответствия налоговой системы данным условиям, для того, чтобы своевременно и адекватно реагировать на происходящие изменения. Для этого необходима методика оценки эффективности налоговой системы, учитывающая разнонаправленность функционального воздействия налоговой системы и разнообразных форм ее проявления, результаты применения которой можно использовать для проведения мероприятий, способствующих сглаживанию конфликтов интересов государства и налогоплательщиков.

## Выводы по главе 1

Формирование эффективно-справедливой налоговой системы, представляющей собой комплекс взаимосвязанных разнородных элементов сферы налоговых отношений, базируется на выполнении и гармоничном сочетании основных принципов налогообложения: эффективности и справедливости.

Автором рассмотрены подходы к оценке степени реализации принципов эффективности и справедливости в налоговых отношениях, сформулированы критерии эффективности и справедливости.

Наиболее объективным для практической реализации оценки эффективности налоговой системы является функциональный подход, в соответствии с которым анализируется степень выполнения основных функций налоговой системы: фискальной, контрольной и регулирующей. При этом, установлено наличие внутренних противоречий и разнонаправленности воздействия налоговых функций, что также присуще и методам, и инструментам налогового регулирования.

Сформулировано определение критерия справедливости налоговой системы, как совокупность определенных правил, относительных во времени, в пространстве, учитывающих политические, социально-экономические, культурные особенности территории (страны), удовлетворяющих субъективным представлениям участников налоговых отношений о совершенном порядке организации их взаимоотношений, степень достижения которого не формализована и проявляется в гармоничном перераспределении доходов участников.

Выявлены проявления критерия справедливости в основных принципах реализации налоговой системы. Систематизированы причины возникновения противоречий в сфере налоговых отношений с позиции реализации основных принципов налоговой системы.

Установлено, что принцип справедливости и его реализация в налоговой системе характеризуются значительной субъективностью его толкования,

дифференцированным восприятием, объясняемым временными, пространственными рамками, особенностями политического, социально-экономического устройства территории, культурно-исторических норм и традиций; невозможностью расчета в форме какого-либо показателя.

Однако, стремление к справедливости налоговой системы способствует гармонизации разнонаправленных интересов участников налоговых отношений и сглаживанию возникающих противоречий и конфликтов.

Автором систематизированы противоречия и конфликты интересов участников налоговых отношений по следующим признакам: исходя из субъектной подчиненности: по вертикали (противоречия интересов государства и налогоплательщиков) и по горизонтали (противоречия интересов участников одной категории между собой); исходя из возможности влияния: устраняемые и неустраняемые противоречия.

Противоречие критериев эффективности и справедливости и в то же время их согласование заключается в правильности дифференциации налоговых изъятий. Оптимальность сочетания критериев справедливости и эффективности обусловлена социально-экономическими условиями в государстве и наличием проблем и конфликтов в экономике и обществе.

Взаимосвязь и согласование критериев эффективности и справедливости заключается в том, что эффективность выполнения функций налоговой системой, установление правильных элементов налоговой системы, зависит от ее соответствия определенным представлениям о совершенном порядке налогообложения.

В целях определения направлений, способствующих сглаживанию конфликтов интересов участников налоговых отношений необходима единая методика оценки эффективности налоговой системы, учитывающая разнонаправленность функционального воздействия налоговой системы и разнообразных форм ее проявления.

## 2 Систематизация методических подходов к оценке эффективности налоговой системы

### 2.1 Подходы к оценке эффективности налоговой системы и их классификация

Основные сферы государственного регулирования – состояние экономики и социальное развитие – постоянно изменяются под действием различных факторов. В связи с чем, методы государственно воздействия и регулирования также должны трансформироваться, чтобы соответствовать текущему состоянию и являться эффективными рычагами управления. Одним из инструментов государственного регулирования является налоговая система. От правильности выбора ее ключевых элементов, направлений функционального воздействия зависит способность достижения установленных целей, решения имеющихся проблем. Таким образом, одной из важнейших государственных задач должен быть качественный мониторинг эффективности налоговой системы.

Соответственно, государству требуется методика, которая бы позволяла оценить степень достижения эффективности выполняемых налоговой системой функций и реальное влияние (воздействие) на экономику и общество, а также определить направления решения сложившихся проблем и конфликтов.

Чтобы результаты оценки налоговой системы были объективными, и была возможность принятия на их основе правильных управленческих решений, методика оценки должна отвечать следующим требованиям:

1. Всесторонний анализ, который включает оценку всех результатов функционирования налоговой системы.
2. Качественность, что предполагает использование наиболее объективных показателей.
3. Простота в применении.
4. Детальность: по функциям, по уровням действия.
5. Достаточность, то есть отсутствие лишних расчетов.
6. Комплексность (системность).

Чтобы получить информацию, которую можно будет использовать в дальнейшем, нужна оценка, дающая не просто представление или характеристику действующей налоговой системы, а позволяющая выявить эффективность названного инструмента государственного регулирования в данный момент времени. То есть важно определить выполняет ли налоговая система поставленные перед ней задачи. Соответственно, результаты оценки налоговой системы должны отражать ее способность в процессе сбора налогов, качество выполнения контрольных полномочий налоговыми органами и возможность эффективного воздействия на состояние участников налоговых отношений.

Систематизация подходов к оценке эффективности налоговой системы позволяет утверждать, что они различаются по определенным признакам: способу расчета, совокупности показателей, сгруппированных по определенному признаку, области анализа налоговой системы, субъекту, осуществляющему оценку, уровню анализа налоговой системы. Данная классификация дополнена самостоятельным признаком – по выполняемым функциям, и включает в себя следующие подходы и группы показателей (см. Рис. 6):

1. По способу расчета:

а) ресурсный, то есть соотношение социально-экономического эффекта с затратами на его получение;

б) целевой, то есть отношение полученных результатов к запланированным налоговым процедурам и действиям.

2. По совокупности показателей, систематизированных по определенному признаку:

а) по уровню оценки: показатели макроуровня и микроуровня;

б) по характеру отражения: количественные и качественные показатели;

в) по направленности воздействия: показатели экономической и социальной эффективности;

г) по смысловому содержанию: налоговые показатели и социально-экономические показатели (Калинина О. В. [87, с. 11]);

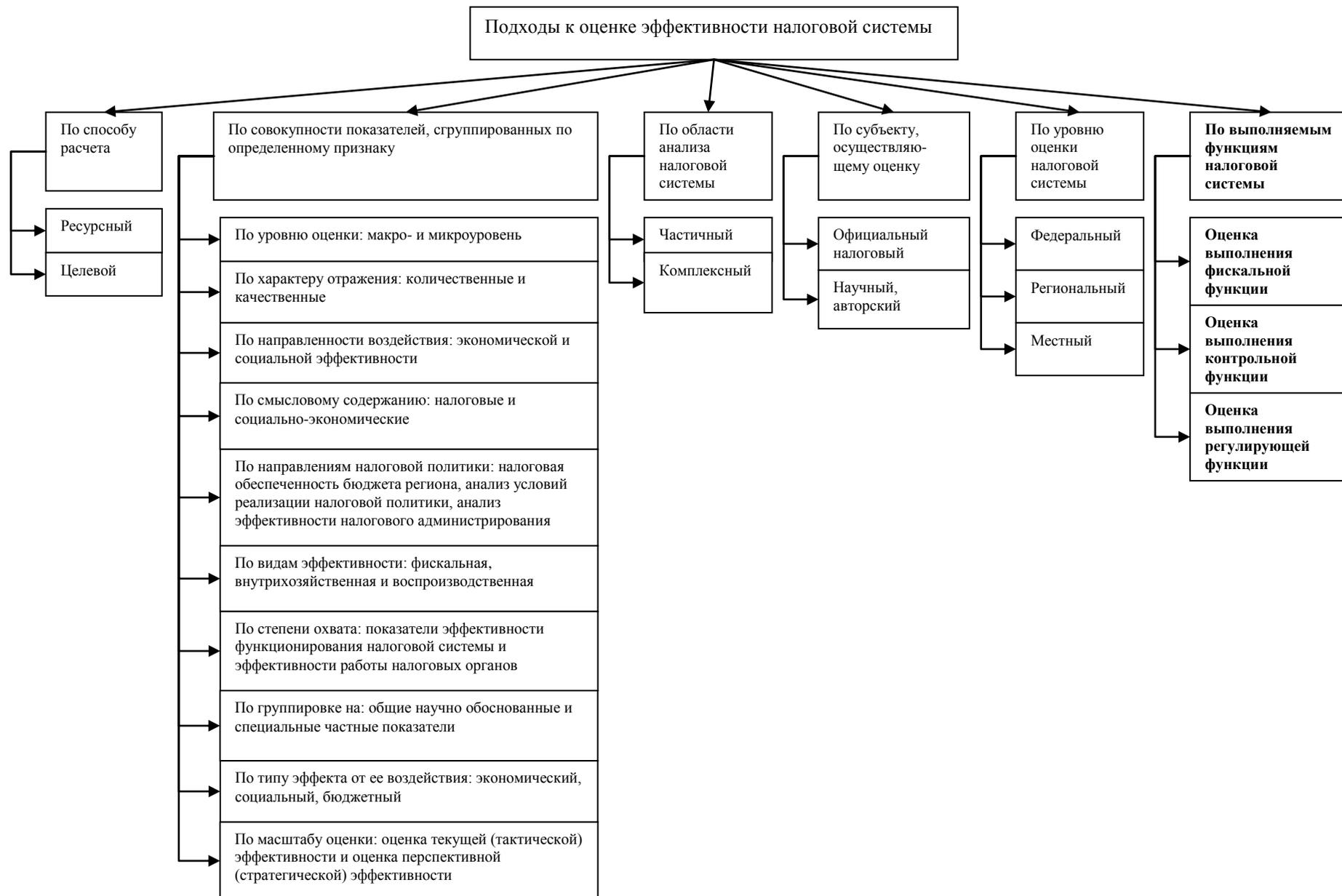


Рисунок 6 – Классификация подходов к оценке эффективности налоговой системы

д) по трем направлениям налоговой политики: показатели налоговой обеспеченности бюджета региона, анализа условий реализации налоговой политики, анализа эффективности налогового администрирования (Сысоева Е. Ф., Мельник Е. Н. [177, с. 4]);

е) по видам эффективности: фискальная, внутрихозяйственная и воспроизводственная (Амбросьева Т. Г. [23, с. 39]);

ж) по степени охвата: показатели эффективности функционирования налоговой системы и эффективности работы налоговых органов (Сергеев И. В., Воронцова О. М., Скуратов В. Ю. [162, с. 16]);

з) по группировке: общие научно обоснованные и специальные частные показатели (Поляк Г. Б., Романов А. Н. [135, с. 77]);

и) по типу эффекта от ее воздействия: экономический, социальный, бюджетный (Шклярова М. А. [202, с. 63]);

к) по масштабу оценки: оценка текущей (тактической) эффективности, отражающей взаимообусловленность понесенных затрат и полученного обществом эффекта, и оценка перспективной (стратегической) эффективности, выражающей народнохозяйственный подход, который основан на учете целостного воздействия налоговой системы на экономическое развитие [108, с. 452].

### 3. По области анализа налоговой системы:

а) частичный анализ, представляющий собой следующие направления:

- анализ собираемости налогов (Дадашева Ю. А., Гомбожапова С. В., Крылов Д. В. [48]);

- оценка эффективности работы налоговых органов (официальный подход, а также авторы: Ребреш Л. А., Гапоненко Ю. В., Савина С. А., Софьин А. А., Софьин Н. А., Хафизова А. Р., Аристархова М. К., Григорьева Н. Г., Анисимов А. Л., Дорофеева Н. А., Суворов А. В., Дуброва М., Чечнева Ю. В. [24, 27, 43, 55, 70, 72 159, 174, 175, 195, 196]);

- оценка эффективности отдельных инструментов регулирующей функции (Егорова Е. Н., Фишер О. В., Климова Н. В., Нечаев В., Тюпакова Н., Бочаров О.,

Хатуов Д., Едророва В. Н., Гарахина И. В., Барулин С. В., Казак А. Ю., Куклина Е. А., Слепухина Ю. Э., Ахмедова Э. Э., Иногамов С. С., Домбровский Е. А., Чухнина Г. Я. [30, 33, 67, 73, 74, 97, 103, 143, 193, 198]);

- оценка налоговой системы, действующей в отношении отдельных отраслей экономики, категорий плательщиков и т.п. (Гринкевич Л. С., Дорошенко А. С., Шарф И. В. [64, 69]);

б) комплексный анализ, основанный на совокупной оценке собираемости налогов, эффективности деятельности налоговых органов и эффективности налогового регулирования.

4. По разработавшему субъекту:

- официальный налоговый подход, разработанный государственными органами;

- научный авторский подход, разработанный различными учеными.

5. По уровню анализа налоговой системы: федеральный, региональный, местный.

6. По выполняемым функциям: фискальной, контрольной, регулирующей.

Анализ изученных подходов и используемых показателей позволяет сделать следующие выводы.

Достоинствами рассмотренных подходов являются:

- использование разнообразных показателей;

- детальная проработка отдельных направлений оценки налоговой системы, учитывающая их специфические особенности.

Подходы и показатели к оценке эффективности налоговой системы имеют следующие недоработки:

- у большинства исследователей отсутствует комплексный подход в изучении и оценке всей налоговой системы. Как правило, предлагаемые показатели учитывают определенную область налоговой системы (деятельность налоговых органов или ее отдельных участков, применение налоговых льгот, уровень налоговой нагрузки и т.п.). Это подтверждает значительная часть

приведенных в Приложении Б группировок показателей оценки эффективности налоговой системы, предлагаемых различными учеными по отдельному направлению исследования налоговой системы;

- в ряде случаев не установлена цель системы оценки;
- имеет место несоответствие цели методики и предлагаемых показателей или необъективность показателей для выбранной цели;
- в некоторых литературных источниках, рассматривающих методику оценки налоговой системы, отсутствуют формулы расчета показателей;
- выделяется единый показатель оценки налоговой системы (например, резерв налогового потенциала для доначисления);
- в ряде случаев имеет место простое перечисление не связанных между собой показателей с разделением их на количественные и качественные;
- к тому же отсутствует единое толкование понятий, показателей, их содержания и способов расчета.

Что касается методик оценки эффективности работы налоговых органов, применяемых в настоящее время и ранее используемых, они также не идеальны и имеют следующие недостатки:

- под оценкой эффективности налоговой системы России на государственном уровне понимается анализ эффективности деятельности налоговых органов. Регулирующее действие налоговой системы не анализируется;
- методика, применяемая с 2007 года, не дает представление о налоговой системе в целом, а предназначена для определения уровня материального стимулирования сотрудников. Однако и эта задача не выполнена: предложенные критерии не дифференцированы по отдельным подразделениям налоговых органов и не могут быть использованы для оценки качества их работы, отсутствует связь между достижением целевых значений показателей эффективности и заработной платой сотрудников налоговой службы;

- наблюдается громоздкость и трудоемкость расчетов, что связано с большим количеством показателей, значительными затратами при осуществлении расчетов;

- в ранее используемых методиках явно выражена исключительно оценка исполнения фискальной функции и проведения мероприятий налогового контроля.

Выявленные недостатки рассмотренных подходов, применяемых налоговыми органами России, подтверждают необходимость изменения существующей методики оценки эффективности налоговой системы.

В сложившейся ситуации необходимо дальнейшее совершенствование существующей системы аналитических показателей оценки налоговой системы, всестороннее и детальное изучение разрабатываемых показателей.

К тому же, показатели оценки должны исключать ранее выявленные недостатки, то есть:

- значение показателей должны отражать эффективность (или ее отсутствие) налоговой системы;

- показатели должны характеризовать существенные аспекты деятельности налоговых органов РФ;

- показатели должны выражать всесторонний анализ налоговой системы, в том числе и деятельности налоговой службы;

- показатели должны соответствовать цели методики. Если система оценки является основой для материального стимулирования сотрудников налоговых органов, тогда значения показателей должны отражать результаты их деятельности и учитывать их специфику.

Разработка методики оценки налоговой системы включает следующие этапы:

1. Формулировка цели методики.

Методики оценки налоговой системы (деятельности налоговых органов) фактически могут иметь разнообразные цели:

- для отчетности о работе налогового органа и т.п.;

- для выявления недостатков, проблем с целью их дальнейшего устранения;
- для основания к материальному стимулированию сотрудников налоговых органов в целом или отдельного работника;
- для сравнения деятельности налоговых органов в различных регионах и т.п.

Грамотно сформулированные цели и задачи методики оценки позволят в дальнейшем сформировать эффективную систему контроля и мониторинга за процессом функционирования налоговой системы.

Целью разработки методики оценки налоговой системы может быть:

- оценка налоговой системы с целью выявления ее недостатков и проблем, и путей дальнейшего их решения;
- возможность использования методики для оценки качества работы налогового органа с целью определения уровня их материального стимулирования;
- сравнение деятельности налоговых органов в различных регионах с целью анализа имеющихся проблем и ошибок (на всей территории государства или в отдельных субъектах РФ) и принятие положительного опыта для повсеместного применения и т.п.

2. Следуя цели, выработка направления, подробно анализирующего целевую сферу. Необходимо рассмотреть варианты полноценного изучения заданного направления с различных сторон.

3. Разработка показателей оценки исходя из выбранного направления. Определение целевых значений показателей.

4. Анализ полученных результатов. Формулировка выводов. Характеристика состояния налоговой системы исходя из полученных результатов.

В настоящее время отсутствует комплексная методика анализа российской налоговой системы. В литературе встречаются множество разрозненных качественных оценок, но нет определенной системы качественных и количественных показателей, подлежащих непрерывному мониторингу. Попытки сформировать такую систему – крайне ограничены.

В связи с этим, на основе анализа используемых налоговыми органами показателей для оценки своей деятельности, а также предложений различных авторов по оценке той или иной сферы налоговых отношений сформулированы предложения по формированию комплексного анализа налоговой системы.

Как было сказано ранее, основные функции налоговой системы характеризуются внутренними противоречиями, следовательно, используемые методы и инструменты налогового регулирования также обладают разнонаправленностью воздействия. В этой связи автором предлагается осуществлять комплексную оценку налоговой системы, основываясь на разделении показателей по функциональному признаку, тем самым определяя степень и качество выполнения налоговой системой своих основных функций: фискальной, контрольной и регулирующей. Оценка разнонаправленного воздействия налоговой системы позволит провести всесторонний анализ эффективности данного инструмента государственного регулирования.

Комплексная оценка должна быть регулярной, встраиваться в систему мониторинга органов исполнительной власти, давать реальное представление о соответствии налоговой системы экономической политике страны, выявлять проблемы в сфере налоговых отношений и определять направления их решения.

Целостное представление методики оценки эффективности выполнения функций налоговой системы дано на рисунке 7.

Методика оценки налоговой системы включает следующие целевые направления:

- оценка эффективности фискальной функции, которая предполагает расчет показателей, подтверждающих полноту формирования доходной части бюджета путем поступления налоговых платежей, а также определение динамики уровня затрат, произведенных в процессе получения собранных средств;

- оценка эффективности контрольной функции, которая предполагает детальный и разносторонний анализ деятельности налоговых органов, включающий основные направления их работы с учетом присущей им специфики;

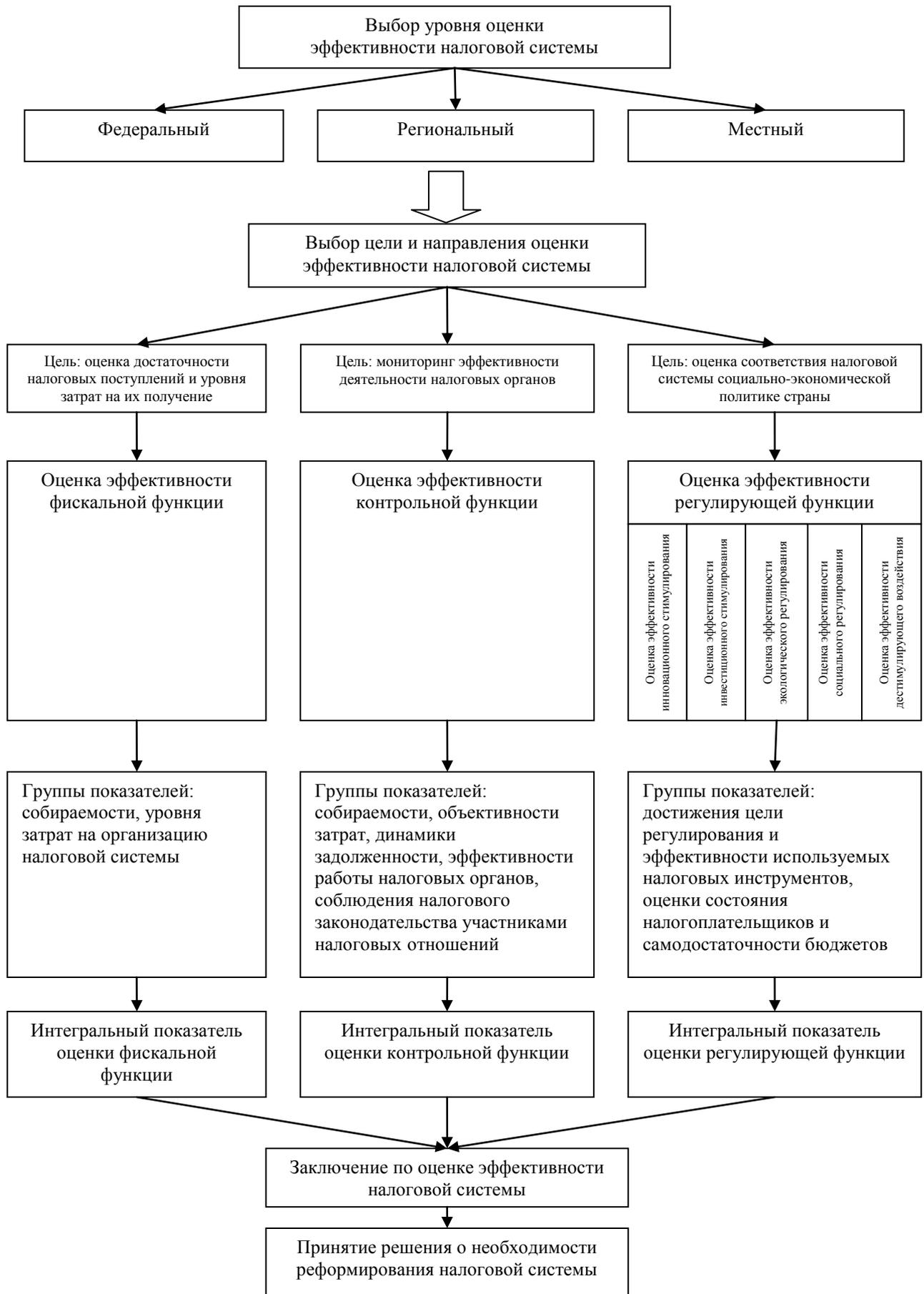


Рисунок 7 – Методика оценки эффективности налоговой системы РФ (авторский подход)

- оценка эффективности регулирующей функции, которая предполагает определение степени достижения цели регулирования, эффективности применяемых налоговых инструментов для получения заданного результата, характеристику состояния участников налоговых отношений: налогоплательщиков и государства – в части самодостаточности бюджетов разного уровня.

Эффективность налоговой системы определяется единством выполнения и оптимальным взаимодействием всех функций, а не существованием каждой функции в отдельности.

Преимущества методики оценки эффективности выполнения функций налоговой системы:

- основана на функциональном подходе, то есть учитывает внутренние противоречия основных функций налоговой системы;

- основана на принципе необходимого и достаточного (набор показателей необходим и достаточен для оценки эффективности соответствующих функций);

- охватывает ключевые направления налоговой системы;

- характеризуется обоснованностью выбора того или иного показателя и его составляющих;

- устанавливает необходимость целевых значений показателей оценки эффективности;

- содержит описание направлений анализа при отрицательной динамике показателя эффективности;

- включает интегральные показатели оценки выполнения основных функций налоговой системы, что позволяет провести итоговую однозначную оценку фискальной, контрольной, регулирующей функций, взаимоувязать разноплановые показатели, характеризующие, отдельные направления каждой функции.

Итак, автором предложена комплексная методика оценки эффективности налоговой системы на основе функционального подхода, позволяющая проводить качественную оценку состояния налоговой системы, особенностью которой

является оптимальный набор показателей оценки выполнения основных функций налоговой системой, выбор которых основан на принципах необходимого и достаточного; проработанность деталей методики (наличие цели, показателей, соотнесение их с определенным направлением, значимость, расшифровка составляющих, установление целевых значений, оценки результатов, направления анализа при отрицательной динамике); устранение недостатков иных методик; оценка реализации интересов участников налоговых отношений.

## 2.2 Методика оценки эффективности фискальной функции налоговой системы

Методика оценки эффективности выполнения фискальной функции налоговой системой в научной литературе и нормативно-правовых источниках отсутствует. В методиках оценки эффективности работы налоговых органов и научных публикациях можно встретить лишь отдельные показатели, характеризующие выполнение налоговой системой фискального предназначения, такие как объем налоговых поступлений (в разрезе уровней бюджета, категорий плательщиков, отраслей экономики), структура доходов бюджета, доля налоговых поступлений (отдельных видов) в доходах бюджета, динамика уровня поступлений налогов и сборов, темпы прироста налоговых поступлений (с их детализацией), показатели собираемости налогов, показатели, характеризующие затраты на функционирование налоговых органов и др.

Недостатки применяемых в настоящее время и ранее показателей эффективности работы налоговых органов рассмотрены в параграфе 2.3.

Эффективность выполнения фискальной функции налоговой системы предполагает максимизацию налоговых поступлений и минимизацию издержек на их получение.

Максимизация налоговых поступлений – это способность налоговой системы обеспечить наибольшие сборы налогов при заданных условиях налогообложения. Показатели, предлагаемые в литературе, для характеристики данного направления, такие как объем налоговых поступлений, изменение доли

собираемых налогов в ВВП, не являются допустимыми при оценке эффективности фискальной функции. Поскольку их положительная динамика может быть достигнута не за счет повышения эффективности налоговой системы, а за счет введения новых налогов, повышения налоговых ставок, отмены налоговых льгот. Такие показатели как: структура налоговых доходов бюджета, доля отдельных налогов и сборов (по категориям плательщиков, видам налогов и т.п.) в структуре бюджета (определенного уровня), различного рода соотношения налоговых поступлений (например, прямых и косвенных) и т.п. являются характеристиками налоговой системы, но не ее эффективности.

Ряд авторов, такие как Коростелкина И. А. [100, с. 45], Сысоева Е. Ф., Мельник Е. Н., [177, с. 4] считает, что налоговым индикатором, характеризующим качество налогового планирования и прогнозирования, отражающим так называемые «ресурсы» налоговых доходов регионального бюджета, является показатель обеспеченности налоговыми доходами бюджета субъекта РФ или собственной финансовой (налоговой) обеспеченности консолидированного бюджета субъекта РФ. При расчете данного показателя налоговые доходы консолидированного бюджета субъекта РФ соотносятся со среднегодовой численностью населения. Однако, налоговые поступления не расходуются в полном объеме на население, к тому же за их счет финансируется государственный аппарат и определенные направления государственного регулирования.

Фискальная эффективность налоговой системы или конкретного налога (или эффективность фискальных расходов), по мнению таких авторов как Амбросьева Т. Г., [23, с. 42], Анисимов А. Л. [24, с. 26], – это отношение абсолютного объема налоговых поступлений к расходам на налоговое администрирование (администрирование конкретного налога). Показатель показывает, какой объем фискальных поступлений (в целом по системе или по отдельному налогу) государство получает с единицы израсходованных денежных ресурсов.

Еще один показатель, рассматриваемый в данном направлении – показатель эластичности налогообложения, то есть соотношение относительного изменения налоговых поступлений при неизменных условиях налогообложения и относительного изменения какого-либо определяющего экономического фактора [117, с. 233].

Однако, налоговая система – динамичная, постоянно изменяющаяся система. Соответственно, и условия налогообложения постоянно меняются. Фискальное предназначение налоговой системы заключается в том, что она обеспечивает поступление определенного бюджетными планами объема финансовых ресурсов. Если их достаточно (то есть собрано столько, сколько было запланировано) – значит, данная функция выполняется. В связи с этим, предлагается использовать показатель, отражающий результат фискальной функции, в соотношении с его целевым значением, – коэффициент собираемости налогов.

В научных литературных источниках отмечена важность и необходимость показателя собираемости налогов для оценки эффективности налоговой системы. Нередко ученые включают его в систему оценки эффективности без указания способа расчета. Вероятно, это объясняется разнообразием подходов к его определению, наиболее распространенным из которых является расчет в виде соотношения величины начисленных налогов (или планируемой суммы собранных налогов) с суммой поступивших в бюджет налоговых платежей, или же, наоборот, соотношения объема налоговых поступлений с суммой начисленных налогов (или планируемой суммой их поступлений), либо с величиной налогового потенциала [57, с. 42].

Ряд авторов предлагают определять собираемость налогов и сборов, как процентное отношение фактических поступлений налогов и сборов за отчетный финансовый год за вычетом поступлений в счет погашения налоговой задолженности прошлых лет к сумме налоговых обязательств (начислений) в отчетном финансовом году. То есть поступления в счет погашения задолженности прошлых периодов не влияет на показатель собираемости налогов.

В рамках комплексной оценки эффективности выполнения фискальной функции предлагается рассчитывать коэффициент собираемости налогов, как отношение поступивших в бюджет сумм налогов и сборов, доначислений, погашения задолженности, к планируемой сумме налоговых поступлений.

Почему предлагается соотносить сумму налоговых поступлений с планируемой суммой налогов, а не с их начислениями или совокупностью налоговых начислений и задолженности по налогам и сборам, или налоговым потенциалом? Во-первых, сумма начисленных налогов может не отражать потребностей государства в налоговых доходах. Это сумма налогового обязательства, подлежащего исполнению налогоплательщиками. А отношение поступлений налогов (без доначислений и сумм погашений задолженности) к начислениям характеризует степень исполнения налогоплательщиками своих обязанностей. Во-вторых, соотношение с совокупностью налоговых начислений и задолженности по налогам и сборам не учитывает сумм доначислений, выявленных налоговыми органами. К тому же, помимо выявленных, существует определенная часть, не выявленных налоговыми органами налогов. В то же время, в сумме начислений могут быть нереальные для взыскания суммы налоговых обязательств. В-третьих, налоговый потенциал характеризует возможности налогоплательщиков к уплате налогов.

Основная задача фискальной функции налоговой системы – обеспечение достаточного объема налоговых доходов в бюджетах различного уровня. Задача уполномоченных государственных органов установить такую совокупность налогов и сборов, порядок и способы их уплаты, которые позволят сформировать необходимый объем финансовых ресурсов в бюджетах государства. А если при этом реализуются мероприятия, способствующие экономии бюджетных средств, - то это означает эффективность фискальной функции.

Минимизация издержек на получение налоговых поступлений отражается в показателе, подтверждающем снижение затрат государства по содержанию государственных налоговых администраций.

Наиболее информативным показателем снижения затрат государства на содержание налоговых администраций является показатель удельного веса расходов государства на содержание налоговых администраций в налоговых доходах консолидированного бюджета.

Итак, методика оценки эффективности выполнения фискальной функции налоговой системой включает расчет следующих показателей:

- коэффициента собираемости налогов, рассчитываемого как отношение поступивших в бюджет сумм налогов и сборов, доначислений, погашения задолженности к планируемой сумме поступлений налогов и сборов;
- показателя уровня затрат на содержание налоговой службы в расчете на 100 руб. налоговых поступлений, рассчитываемого как отношение расходов на содержание налоговых органов к сумме поступивших налогов и сборов.

Указанные показатели включены также в перечень показателей выполнения контрольной функции (параграф 2.3), поскольку отражают эффективность контроля достаточности средств, аккумулируемых налоговой системой в бюджет, и объективности затрат на содержание налоговых органов. Эффективное значение данных показателей и характеристика их динамики рассмотрена в параграфе 2.3.

Методика оценки эффективности фискальной функции, предлагаемая автором, отличается следующими особенностями:

- анализ одного из ключевых направлений комплексной методики оценки эффективности налоговой системы – фискальной функции;
- выбор показателей основан на двух основных аспектах эффективности фискальной функции: максимизации налоговых поступлений и минимизации затрат на их получение;
- установление эффективного значения для каждого показателя;
- характеристика показателей при положительной и отрицательной динамике;
- предложение направлений дальнейшего анализа при отрицательной динамике;

- предложение интегрального показателя оценки эффективности выполнения фискальной функции, учитывающего значение (весомость) каждого показателя, а также характеристика его значений.

Алгоритм расчета интегрального показателя выполнения фискальной функции налоговой системы представлен на рисунке 8.

Характеристика значений интегрального показателя:

- «0-49» означает, выполнение показателя минимизации затрат или

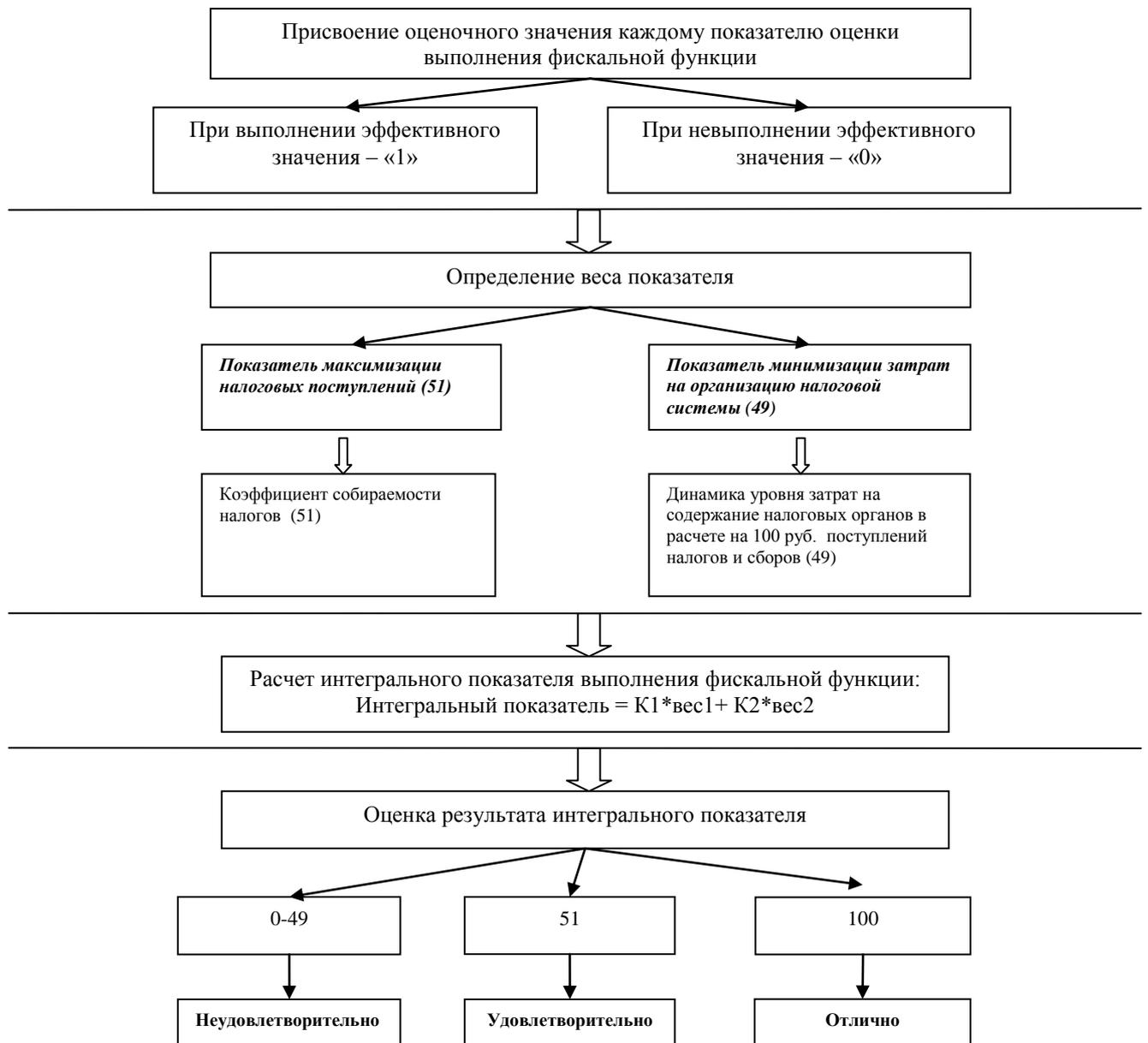


Рисунок 8 – Алгоритм расчета интегрального показателя выполнения фискальной функции налоговой системы

невыполнение обоих показателей. Коэффициент собираемости не выполняется, что означает невыполнение налоговой системой фискальной функции;

- «51» означает, что выполняется коэффициент собираемости налогов, что свидетельствует об удовлетворительном выполнении фискальной функции;

- «100» означает выполнение обоих показателей, что свидетельствует об эффективном выполнении фискальной функции налоговой системой.

Разнонаправленность действия функций налоговой системы проявляется и в различных показателях для оценки эффективности их выполнения. Приведем для сравнения показатели эффективности выполнения фискальной и регулирующей функции, в случае, если задача налогового регулирования: увеличение налоговых поступлений в федеральный бюджет.

Выполнение фискальной функции подразумевает сбор суммы налогов, равной или превышающей плановое значение при уменьшении затрат на организацию сбора. А эффективность регулирующей функции будет включать выполнение следующих показателей:

1. Рост налоговых поступлений в федеральный бюджет.
2. Показатели влияния налоговых инструментов на достижение цели (допустим, дополнительные налоговые поступления образовались за счет притока иностранцев, осуществляющих деятельность в России, но налогового стимулирования данного направления не осуществлялось. В этом случае регулирование нельзя назвать эффективным).

3. Показатели, характеризующие состояние плательщиков, налоговая нагрузка на которых увеличилась (что обеспечило рост налоговых поступлений) и подтверждающая стабильность их финансовых показателей.

4. Показатели сохранения (или установления) эффективного распределения налоговых поступлений между уровнями бюджетов.

Предлагаемая методика оценки эффективности фискальной функции налоговой системы позволит оценить действенность государственного регулирования в части обеспечения бюджетов разных уровней налоговыми доходами, а также затратность данного процесса.

### 2.3 Методика оценки эффективности контрольной функции налоговой системы

Методики оценки эффективности налоговой системы, используемые налоговыми органами в различные периоды, в основном предполагают оценку результативности контрольной функции и оценку деятельности фискальной службы.

В настоящее время оценка результативности деятельности налоговых органов производится на основе расчета интегрального показателя, установленного положениями внутреннего регламента. Для этого определяются количественные и качественные значения параметров деятельности налоговой службы с учетом установленного веса для каждого критерия [174, с. 60].

В ходе диссертационного исследования изучены и проанализированы методики оценки эффективности, применяемые налоговыми органами России с 2003 года (представлены на рис. 9), а также научные авторские разработки в сфере оценки налоговой системы и ее контрольной функции.

Методики оценки эффективности работы налоговых органов модернизировались неоднократно, что свидетельствует об их несоответствии предъявляемым требованиям. Предлагаемые варианты оценки не находят практического применения, поскольку касаются исследования отдельных процессов (элементов) налоговой системы, либо не учитывают взаимосвязи компонентов, внешние и внутренние факторы, влияющие на функционирование налоговой системы. В данной ситуации невозможно получить объективные данные о состоянии налоговой системы, ее влиянии на социально-экономическую ситуацию в государстве. Как результат – недостаточно эффективное государственное управление в сфере налогообложения, что приводит к серьезным экономическим и социальным проблемам [57, с. 41].

Основными критериями эффективной налоговой системы, исходя из анализа методик, применяемых налоговыми органами в настоящее время и ранее используемых, являются:

а) обеспечение стабильного поступления налогов и сборов (показатель собираемости налогов и сборов);

б) повышение эффективности налоговой системы, в том числе работы налоговых органов (показатели результативности налоговых проверок, налогового контроля в расчете на одного сотрудника, контрольных мероприятий по взысканию, эффективности разрешения процедур досудебного урегулирования налоговых споров, результаты рассмотрения налоговых споров судами);

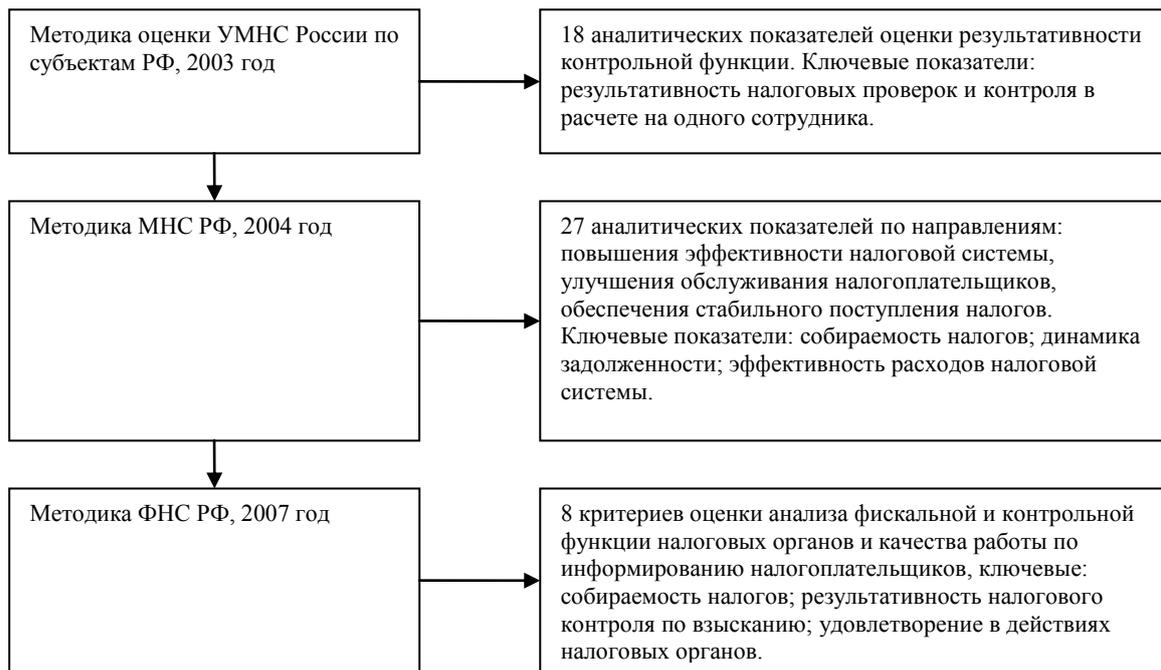


Рисунок 9 – Методики оценки эффективности работы налоговых органов России с 2003 года.

в) снижение задолженности по налогам и сборам (показатели динамики налоговой задолженности);

г) удовлетворительная оценка налогоплательщиками работы налоговых органов (показатель определяется на основе социологического исследования);

д) ориентация на улучшение обслуживания налогоплательщиков (показатели, отражающие количество организаций и предпринимателей, получающих сведения из ЕГРЮЛ и ЕГРИП посредством использования интернет-технологий);

е) повышение уровня технологического развития налоговой системы.

Показатели эффективности работы налоговых органов, применяемые в настоящее время и используемые ранее, имеют следующие недостатки:

- формальный характер некоторых показателей (например, количество организаций и граждан, которые получают информацию из ЕГРЮЛ и ЕГРИП посредством использования интернет-технологий), не отражающих существенных аспектов деятельности налоговых органов РФ и оценку ее эффективности;

- отсутствие критериев, характеризующих объективность уровня затрат на содержание налоговых органов, качество налоговых проверок (наличие отмененных / измененных решений), эффективность проверок в отношении оправданности затрат на их проведение, взыскиваемость сумм доначислений, качество контрольной работы по соблюдению законодательства о налогах и сборах и борьбе с налоговыми правонарушениями;

- субъективный характер результатов оценки (балльная система оценки показателей по решению руководителя вышестоящего налогового органа на основании заключений, служебных записок, замечаний и т.п.);

- ограниченность оценки целевых направлений контрольной функции (например, в рамках критерия – соотношение количества жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке, к общему количеству исковых заявлений – рассчитывается аналогичный показатель, однако, качество работы налоговых органов скорее характеризует в целом количество удовлетворенных жалоб налогоплательщиков, независимо от органа, принявшего окончательное решение в налоговом споре);

- неубедительность критериев и показателей оценки (например, показатель процентного соотношения сумм требований, рассмотренных судами в пользу налоговых органов, относительно общих сумм по судебным спорам с налогоплательщиками слабо характеризует качество работы сотрудников налоговой службы, в отличие от, например, показателя доли правомерных доначислений в общей сумме дополнительно начисленных налогов);

- сравнение значения показателя с подобным по другим УФНС России, а не соотнесение его с эффективным результатом.

Недостатки научных авторских разработок в области оценки контрольной функции:

- дополнение официальной методики связаны с отдельными вопросами системы налогообложения (качества налогового прогнозирования и планирования или оптимизации работы с налогоплательщиками и т.п.), а не разработкой комплексной оценки контрольной деятельности;

- выделение отдельными авторами только одного показателя оценки деятельности налоговых органов (например, показатель собираемости налогов);

- использование в системах оценки показателей, не характеризующих или частично оценивающих эффективность направления контрольной функции (охват выездными проверками, объем налоговых поступлений, количество проведенных проверок и т.п.).

Анисимов А. Л. отмечает, что выделяется более ста показателей, характеризующих работу налоговых органов, которые можно разделить на следующие группы: показатели качества организационных процессов территориального налогового органа, качества учетной работы и качества контрольной деятельности [24, с. 29].

Систематизация показателей оценки контрольной функции налоговой системы, применяемых официальными органами и предложенных учеными, раскрывающая показатели, расчетную формулу и место показателя в комплексной методике оценки налоговой системы, представлена в Приложениях В и Г.

Показатели оценки контрольной функции, должны содержать составляющие, отражающие результат (эффект) выполнения данной функции (отдельного процесса) и (или) затраты на его получение [57, с. 43]. Такие показатели, как доля налогоплательщиков, имеющих возможность доступа к персонифицированной информации о состоянии расчетов с бюджетом по каналам связи и через Интернет (включен в методику налоговых органов 2007 года); удельный вес налогоплательщиков, предоставляющих налоговые декларации в электронном виде; доля удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов налогоплательщиков и т.п., характеризуют факторы, способные

повысить эффективность деятельности налоговой службы, но не отражают ее результата (эффекта). Поэтому принятие их в качестве индикаторов эффективности нецелесообразно.

Следующие показатели, отражающие результат деятельности (а не эффект), могут выступать исходными данными для индикаторов эффективности:

– численность налогоплательщиков и динамика ее изменения, темпы прироста количества налогоплательщиков. Увеличение значений данных показателей не всегда является положительной характеристикой налоговой системы. Поскольку часть новых налогоплательщиков может быть фирмами-однодневками, что не будет означать существования благоприятных налоговых условий для предпринимательства и т.п.

Оценка объема работы налоговых органов с помощью указанных показателей также не объективна, так как налогоплательщики разделяются на различные категории: по организационно-правовой форме, виду (физические лица, юридические лица, индивидуальные предприниматели), масштабу деятельности, и требуют различных трудозатрат, временных затрат, познаний специфики деятельности в целях качественного проведения контрольных мероприятий;

– количество проверок;

– величина затрат на содержание налоговых органов также мало информативна без соотнесения с объемом поступивших налогов и сборов, результатами налогового контроля и другими подобными значениями;

– объем задолженности по налогам и сборам и ее динамика. Снижение налоговой задолженности может произойти за счет списания безнадежных к взысканию сумм, а не за счет повышения эффективности мер по ее взысканию, урегулированию и пр.;

– суммы (выявленных, поступивших) доначислений налогов, налоговых санкций, их динамика. Отрицательная динамика этих показателей может означать как малоэффективную работу налоговых органов, так и повышение исполнительности плательщиков. Поэтому указанные (и аналогичные им)

показатели предлагается не включать в перечень индикаторов эффективности контрольной функции.

Достоверность результатов оценки подтверждается возможностью точного расчета всех составляющих показателей эффективности. И только в том случае, если невозможно рассчитать значение какого-либо показателя, но оценка контрольных мероприятий без него будет неполной (например, объем теневого сектора экономики), допустимо использовать оценочные показатели. В этой связи не рекомендуется использовать в рамках оценки эффективности функционирования налоговой системы показатели, подобные следующим:

- налоговый потенциал территории, который отражает лишь налоговые возможности региона;

- плановые затраты, связанные с функционированием налоговой системы, содержащиеся, например, в показателе налогооблагаемой базы [162, с. 170]. Анализ налоговой системы на основе плановых показателей недостаточно объективен, к тому же при наличии возможности использовать информацию о фактических затратах;

- затраты на взимание отдельного налога, учитывая сложность их оценки. Данный показатель предложен Калининой О. В. в группе аналитических показателей эффективности налоговой системы [87, с. 12].

Методика оценки эффективности контрольной функции, предлагаемая автором и представленная на рисунке 10, отличается следующими особенностями:

- анализ одного из ключевых направлений комплексной методики оценки эффективности налоговой системы – контрольной деятельности налоговых органов;

- группировка показателей по основным целевым направлениям контрольной функции;

- подробная характеристика для составляющих большинства показателей;

- установление эффективного целевого значения для каждого предлагаемого показателя;

- характеристика показателя при положительной и отрицательной динамике;

- предложение новых показателей по направлениям: контроль динамики налоговой задолженности (изменение налоговой задолженности, срок уплаты которой истек); контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах (сравнение официальной динамики доходов населения с динамикой потребления и сбережения);

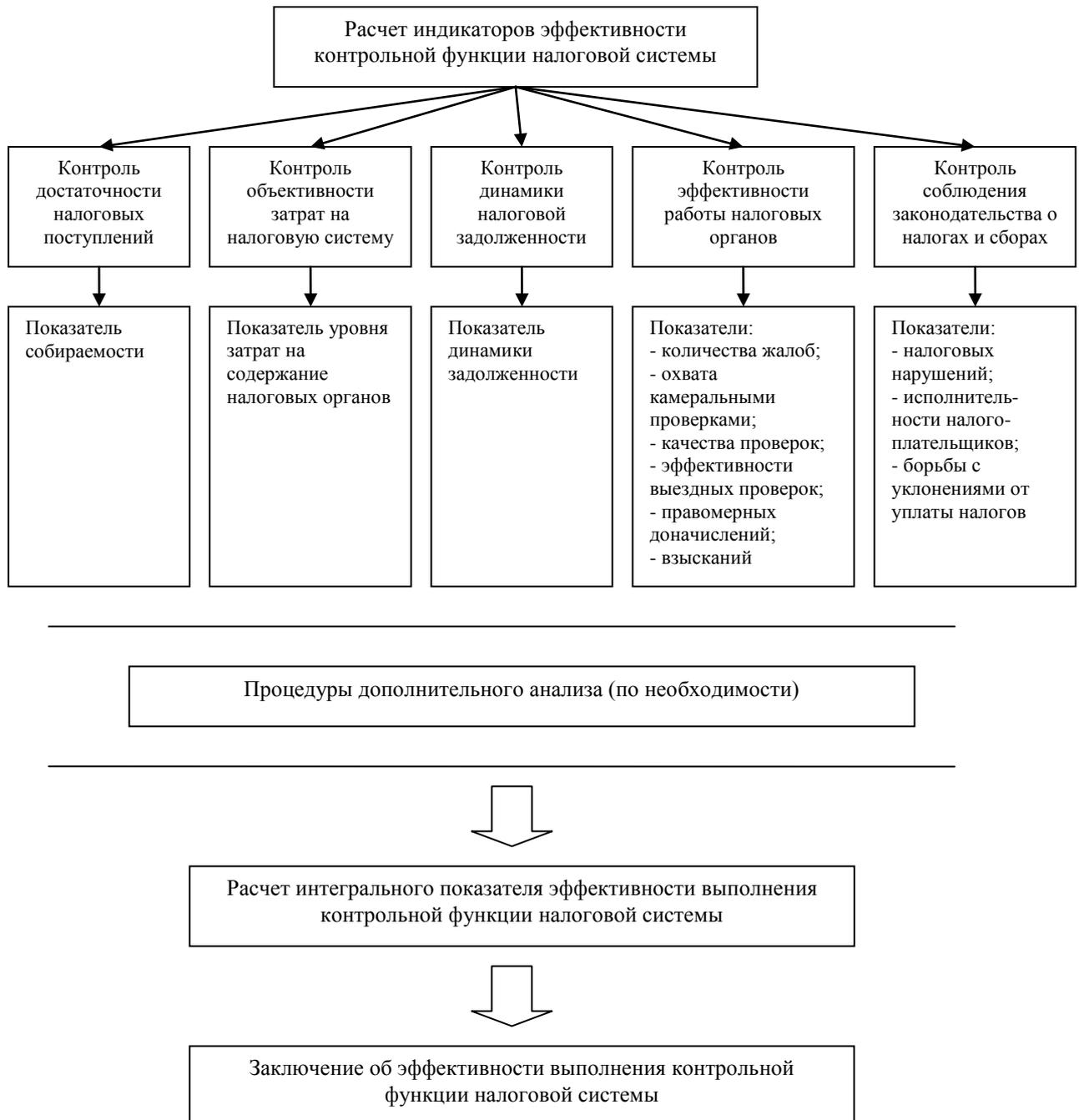


Рисунок 10 – Методика оценки эффективности выполнения контрольной функции налоговой системы (авторский подход)

- уточнение показателей: качества проверок, эффективности выездных налоговых проверок, взысканий, нарушений законодательства о налогах и сборах, исполнительности налогоплательщиков;

- предложение направлений дополнительного анализа при отрицательной динамике показателя;

- предложение интегрального показателя оценки эффективности выполнения контрольной функции, учитывающего значение (весомость) того или иного показателя в деятельности налоговых органов, а также характеристика его значений.

Предлагаемая методика оценки эффективности контрольной функции предполагает проведение анализа последовательно. Сначала предлагается рассчитать ряд индикаторов эффективности, свидетельствующих о наличии или отсутствии эффективности отдельного направления контрольной деятельности налоговых органов. При положительной динамике показателей первичной оценки можно говорить об эффективном выполнении налоговой системой ее контрольной функции. При выявлении отклонения показателей от заданного значения (при отрицательной динамике) следует установить его причины путем расчета дополнительных показателей.

Показатели второго уровня оценки требуют глубокого исследования проблемы, трудоемки в расчете, так как связаны с выявлением причин налоговых проблем и направлений их решения.

Результаты первичного анализа контрольной функции будут способствовать более качественному проведению последующих контрольных мероприятий за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений. Объективные данные, полученные в результате контрольных мероприятий, помогут в принятии грамотных, соответствующих текущему состоянию дел государственных управленческих решений. Оценка эффективности контрольных полномочий налоговых органов предлагается проводить по показателям, свидетельствующим о достижении налоговой

системой критериев результативного выполнения контрольной функции [57, с. 41].

Соответственно, эффективность контрольных полномочий налоговых органов можно оценить через выполнение показателей, подтверждающих достижение указанных результатов. Рассмотрим подробнее предлагаемые показатели по каждому из вышеперечисленных направлений (рис. 11).

Первое направление – контроль достаточности налоговых поступлений в бюджет – является одним из наиболее важных, по итогам выполнения которого часто оценивается эффективность функционирования всей налоговой системы, потому что ее главное предназначение заключается в формировании налоговых доходов бюджетов всех уровней.

Эффективность контрольных мероприятий по данному направлению проявляется в показателе, подтверждающем достаточный объем поступлений налогов и сборов в бюджет, – коэффициенте собираемости налогов, который предлагается рассчитывать на основе соотношения полученных в результате функционирования налоговой системы налоговых поступлений и их плановых значений.

Собираемость налогов и сборов является одним из критериев оценки эффективности налоговых органов, который позволяет определить выполнение их главной функции, а именно осуществление контроля и надзора за поступлением налогов и сборов в консолидированный бюджет.

Поступившая сумма налогов и сборов (в консолидированный бюджет) включает все платежи текущего периода, доначисления по проверкам (налоги, пени, штрафы), погашение задолженности любого периода.

Планируемая сумма налоговых поступлений, является частью ожидаемой расчетной суммы доходов бюджета, которая в свою очередь, основывается на государственных и общественных потребностях.

Использование в показателе собираемости налогов значения планируемых налоговых поступлений предполагает следующие сложности. Как отмечает Ю. В. Чечнева, первоначально утвержденные объемы налоговых доходов,

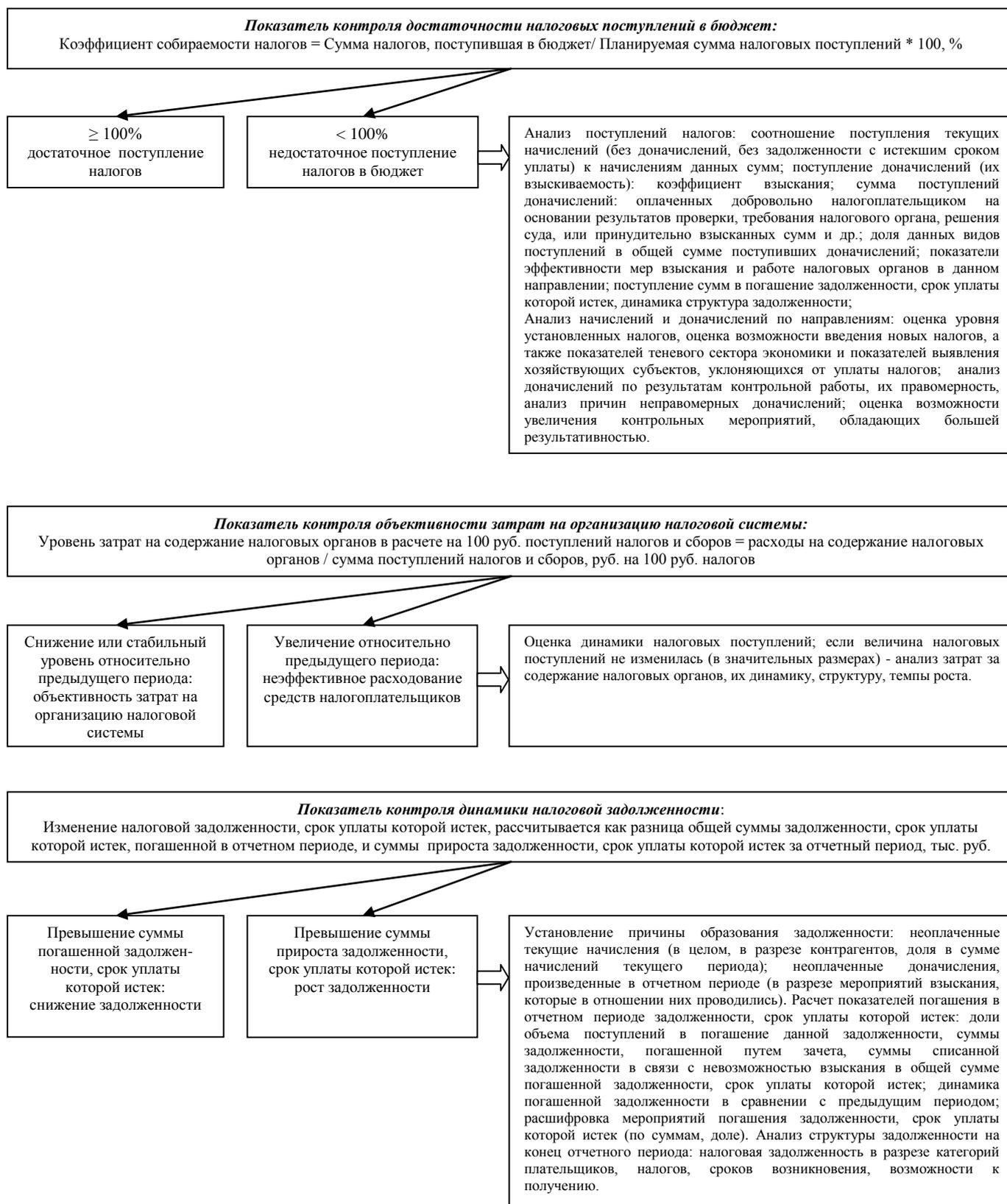
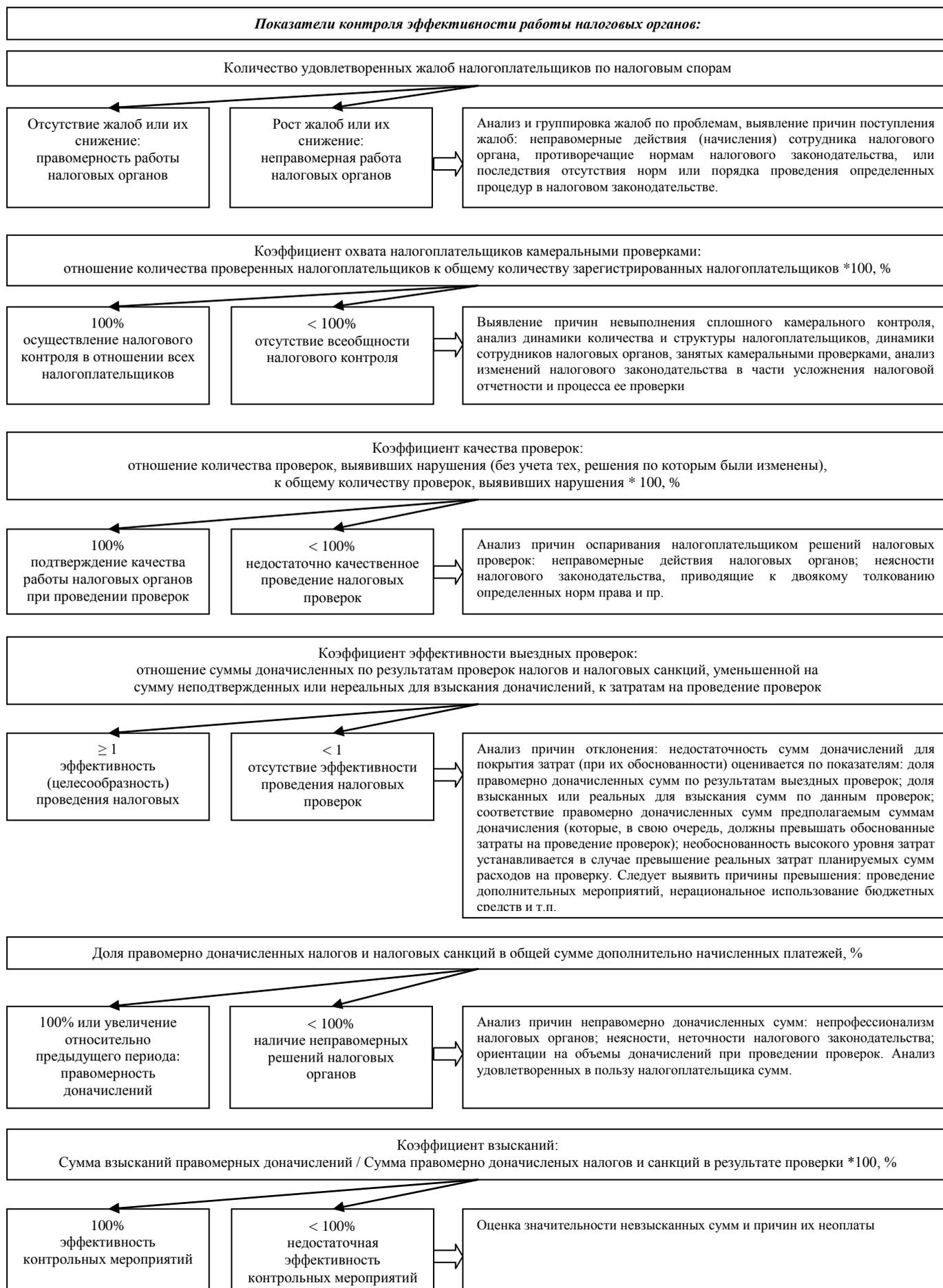
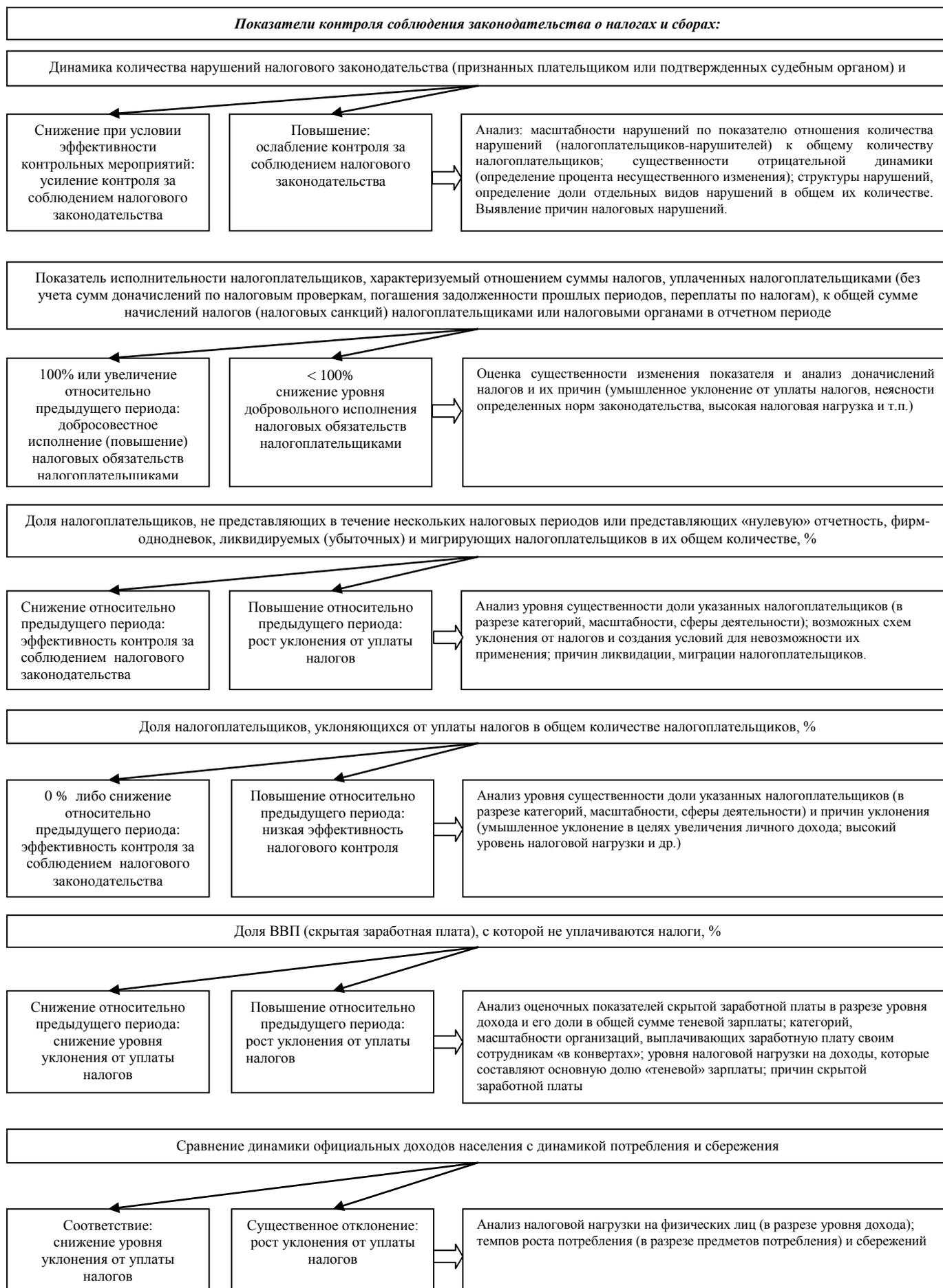


Рисунок 11 – Показатели оценки выполнения контрольной функции  
налоговой системы



Продолжение рисунка 11



Окончание рисунка 11

представляющие собой целевые значения для ФНС России и его территориальных органов, многократно корректируются в процессе исполнения бюджетов.

Исключить подобную практику возможно, как считает Чечнева Ю. В. [196, с. 63], если проводить оценку качества налогового планирования и прогнозирования, используя показатели соответствия прогнозу фактических поступлений в федеральный бюджет и соответствия прогноза поступлений первоначальной оценке.

Планируемая сумма налогов должна обеспечиваться за счет поступлений налоговых начислений (налогоплательщиков, налоговых агентов, налоговых органов) текущего периода, поступлений правомерных доначислений, погашения задолженности прошлых периодов.

И, по сути, неважно из каких пропорций (долей) этих поступлений будет состоять итоговая сумма налоговых платежей в бюджет. Главное, чтобы она соответствовала или превышала плановое значение.

Эффективное значение показателя собираемости налогов, отражающее достаточность налоговых поступлений в бюджеты государства на всех уровнях, составляет или превышает 100 %.

Положительная динамика отражает то, что налоги собираются в нужном объеме для осуществления запланированных государственных функций и реализации общественных потребностей.

Отличное от эффективного значение показателя будет означать недостаточное поступление налогов. В данном случае потребуются дополнительный анализ, выявляющий причины отклонения. При игнорировании отрицательной динамики показателя, отсутствии мер, устраняющих причины неэффективности налоговой системы, будет усиливаться фискальная направленность налоговой системы, обостряющая социально-экономические конфликты в государстве.

Направления анализа при отрицательной динамике данного показателя представлены на рисунке 11.

Второе направление – контроль использования бюджетных средств на организацию налоговой системы – представляет собой анализ затрат на содержание фискальных органов в соотношении с налоговыми поступлениями.

В случае, если расходы на содержание налоговой службы оправданны, темпы их роста не опережают темпы роста налоговых поступлений, можно говорить об эффективном выполнении контрольной функции. Поэтому в систему оценки эффективности целесообразно включить показатель уровня затрат на организацию и содержание налоговых органов в расчете на 100 руб. поступлений налогов и сборов, рассчитываемый как отношение расходов на содержание налоговых органов к сумме налоговых поступлений [57, с. 44].

Расходы налогоплательщиков тоже относятся к расходам на организацию налоговой системы, но их рассчитать в полном объеме очень сложно. А главное повлиять на них на государственном уровне непросто. К тому же, наверняка, каждый налогоплательщик прилагает максимум усилий, чтобы их минимизировать.

Эффективным значением показателя будет считаться его снижение или сохранение на уровне предыдущего периода.

В динамике показатель отражает изменение уровня затрат, связанных с организацией работы налоговых органов, необходимых для сбора налоговых поступлений. Отрицательная динамика показателя (то есть увеличение затрат) может означать неэффективное расходование средств налогоплательщиков.

Третье направление – контроль динамики налоговой задолженности.

Сумма налоговой задолженности и недоимки, а также ее динамика являются показателями оценки эффективности работы налоговых органов во многих методиках ее оценки.

Методика оценки эффективности деятельности налоговых органов (ФНС России) и их подразделений, утвержденная 15 ноября 2007г., содержит такой критерий, как снижение налоговой задолженности, показателями выполнения которого являются снижение налоговой задолженности в бюджетную систему РФ и повышение эффективности ее погашения.

Сысоева Е. Ф. и Мельник Е. Н. выделяют комплекс показателей, характеризующих состояние задолженности по налогам и сборам в регионе, такие как [177, с. 45]: отношение задолженности к величине налоговых начислений; удельный вес приостановленной к взысканию налоговой задолженности в связи с введением процедуры банкротства, в общем объеме налоговой задолженности; удельный вес взыскиваемой судебными приставами по постановлениям о возбуждении исполнительного производства налоговой задолженности в общем объеме налоговой задолженности.

Считаем, что для первичного анализа данного направления не имеет смысла рассчитывать подобные детальные показатели.

Контроль состояния задолженности по налогам и сборам предполагает анализ ее изменения. В ходе первичной оценки предлагается выяснить динамику задолженности по налогам и сборам, срок уплаты которой истек: если наблюдается ее снижение, то следует установить, какие контрольные мероприятия к этому привели: самостоятельное погашение должником, урегулирование зачетом или списание в связи с невозможностью взыскания, если наблюдается увеличение задолженности – нужно также провести анализ причин. Эффективное выполнение данного направления контрольной функции будет в случае, если погашение задолженности по налогам и сборам, срок уплаты которой истек, будет больше, чем ее прирост.

Предлагается определять общую сумму налоговой задолженности, срок уплаты которой истек, погашенную в отчетном периоде, которая рассчитывается суммированием объема поступлений в погашение задолженности с прошедшим сроком уплаты, суммы задолженности, срок уплаты которой истек, погашенной путем зачета, и суммы списанной задолженности [57, с. 44].

Полученный результат должен превышать прирост задолженности за отчетный период, то есть сумму непоплаченных текущих начислений и непоплаченных доначислений, произведенных в отчетном периоде. В прирост задолженности не включается текущая задолженность, возникшая и погашенная в отчетном периоде.

Предлагаемый показатель отражает динамику задолженности по налогам и сборам, срок уплаты которой истек, и структурные ее изменения. Эффективное значение показателя свидетельствует, что задолженность не увеличилась, а может даже уменьшилась. Отражено за счет чего произошло уменьшение задолженности. Отрицательная динамика показателя будет означать рост задолженности по налогам и сборам, что потребует проведения детализации структуры задолженности в разрезе категорий плательщиков, налогов, сроков возникновения, возможности к получению, а также определения доли налоговой задолженности в объеме начисленных налогов и др.

Четвертое направление – контроль эффективности работы налоговых органов (в том числе контрольных мероприятий) включает анализ результативности и правомерности их действий.

Амбросьева Т. Г. предлагает оценивать результативность деятельности налоговых органов соотношением сумм налоговых поступлений и численности сотрудников налоговой службы [23, с. 42]. Полагаем, что динамика поступлений налогов и сборов слабо связана с численностью персонала налоговых органов (если, конечно, не рассматривать существенные ее изменения). Значительная часть налогов исчисляется и перечисляется самостоятельно налогоплательщиками (налоговыми агентами) и не зависит от численности налоговых органов. Увеличение объема поступлений налогов при неизменности численности персонала налоговых органов может объясняться повышением исполнительности налогоплательщиков, результативности налогового контроля или иным образом, что выясняется путем расчета дополнительных показателей [57, с. 42].

Следует отметить, что параметры налоговой системы в соотношении с численностью налоговых органов непоказательны в отношении оценки эффективности контрольной функции. Однако, во многих литературных источниках они включаются в систему оценки, для определения нагрузки сотрудников налоговых органов: по количеству налогоплательщиков, площади территории, количеству проверок. Но ведь данные показатели не могут полноценно отразить даже объем работы сотрудников фискальной службы.

Поскольку, например, количество налогоплательщиков может увеличиваться за счет различных категорий, по-разному влияющих на характер работы налоговых органов за счет своих масштабов, структуры, особенностей деятельности и т.п., и соответственно, с их помощью невозможно определить, как изменится нагрузка на персонал налоговых органов. В связи с этим, определение нагрузки на сотрудников налоговой службы с помощью подобных показателей, конечно, возможно применять, но только если все компоненты показателя считаются единообразными. Допустим, при начислении сотрудниками налогового органа налога на имущество физическим лицам. В данном случае, каждый налоговый инспектор производит однотипные действия для каждого плательщика из рассматриваемой категории. Однако, это лишь отдельная процедура, выполняемая сотрудниками налогового органа.

Считаем, что корректнее оценку деятельности налоговой службы проводить исходя из результатов налоговых проверок (индикаторов их результативности, рациональности и оправданности затрат на проведение контрольных мероприятий) и количества удовлетворенных жалоб налогоплательщиков на действия сотрудников налоговых органов (показателя правомерности их решений). Последний показатель предлагается рассматривать в общем виде, без детализации по области деятельности налоговых органов и органу, вынесшему окончательное решение (налоговый орган или суд). Максимальная эффективность данного направления контроля подтверждается отсутствием удовлетворенных жалоб на действия (бездействие) налоговых органов, это означает, что все принимаемые ими решения правомерны. Однако, это вряд ли выполнимо. Таким образом, эффективным значением показателя будем считать отсутствие жалоб налогоплательщиков или снижение их числа по сравнению с предыдущим периодом. В целях повышения эффективности контроля количество удовлетворенных жалоб за отчетный период необходимо проанализировать, выявить и детализировать причины возникновения спорных ситуаций, определить мероприятия, исключающие их повторение в будущем.

Показатель количества удовлетворенных жалоб налогоплательщиков по налоговым спорам, на действия (бездействие) сотрудников налогового органа отражает качество работы сотрудников налоговых органов. Отрицательная динамика показателя свидетельствует о неправомерности действий сотрудников налоговой службы при осуществлении своих должностных полномочий.

Эффективность деятельности налоговых органов определяется также показателями результативности контрольных мероприятий. Считаем, что для первичной оценки эффективности контрольной функции не показательны соотношения удельного веса отдельного вида проверок (доначислений) в общем количестве (например, такие показатели, как: доля выездных проверок обособленных подразделений организаций, встречных проверок, камеральных проверок с использованием дополнительных документов в общем количестве; доля доначислений налогов, налоговых санкций по отдельным видам проверок в общей сумме доначислений, налоговых поступлений, начислений по данным деклараций и т.п.), так как они не отражают результативность и (или) правомерность налогового контроля.

Наиболее распространенным показателем оценки эффективности контрольных полномочий налоговой службы, является коэффициент охвата налоговыми проверками налогоплательщиков, рассматриваемый как в общем виде, так и с детализацией по категориям плательщиков, видам проверок, в динамике, с расчетом темпов его роста. Оптимальным считается максимальный охват налогоплательщиков проверками. Однако целевое значение данного показателя зависит от вида контрольных мероприятий. Камеральные налоговые проверки необходимо проводить в отношении всех установленных налоговым законодательством отчетных документов, предоставленных налогоплательщиками. Выездной контроль должен быть направлен на проверку тех субъектов, у которых предполагается неполное начисление налогов. Сколько их может быть в эффективно функционирующей налоговой системе? Очевидно одно, что их количество в динамике должно уменьшаться. Это будет свидетельствовать о повышении исполнительности законодательства о налогах и

сборах налогоплательщиками. Но эффективность контрольной деятельности налоговой службы будет подтверждена только в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах. Проверка всех налогоплательщиков выездным способом невозможна, в связи с высокой затратностью данной процедуры, да и численность сотрудников налогового органа не рассчитана для этого. К тому же, большинство налогоплательщиков, представляющих отчетность, уже исполнили свои налоговые обязательства в основном объеме, и нет необходимости в дополнительных мероприятиях.

Количество проверенных выездными проверками налогоплательщиков зависит от качества первичного отбора налогоплательщиков для проверки, предполагаемого масштаба занижения сумм налогов (который должен превышать затраты на проведение проверки), возможности сотрудников налогового органа проводить качественный, результативный выездной контроль.

Поэтому в системе первичного анализа выполнения контрольной функции предлагается использовать коэффициент охвата налогоплательщиков камеральными проверками, определяемый как отношение количества проверенных налогоплательщиков, к общему количеству зарегистрированных налогоплательщиков [57, с. 42]. Эффективность данного показателя выражается в стопроцентном его значении. Показатель характеризует контроль эффективности деятельности налоговой службы в результате проведения мероприятий налогового контроля. В целях контроля финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов необходим полный охват их камеральными налоговыми проверками.

Эффективное значение показателя будет означать, что мероприятия налогового контроля применяются ко всем налогоплательщикам.

Полнота (проверка всех налогоплательщиков) осуществления контрольных мероприятий, означающая всеобщность налогового контроля, способствует формированию справедливой налоговой системы. Дополнительные меры контроля (проверка отдельных налогоплательщиков в целях отбора для выездных налоговых проверок) не нарушают данного принципа налоговой системы, если

осуществляются по закрепленным обоснованным критериям, соблюдая интересы добросовестных налогоплательщиков.

Еще один показатель оценки выполнения контрольной функции – это коэффициент качества проверок, который определяется путем расчета отношения количества выявивших нарушения проверок (без учета тех, решения по которым были изменены) к общему количеству выявивших нарушения проверок. Эффективность данного показателя подтверждается его значением, равным 100 %, и отражает качество работы налоговой службы при проведении проверок.

Оценка эффективности налоговых проверок должна включать анализ их результатов на предмет правомерности и возможности взыскания с учетом произведенных затрат. Гапоненко Ю. В. и Савина С. А. предлагают определять эффективность деятельности налоговой службы по контролю за налогоплательщиками путем расчета показателя отношения годовых затрат на заработную плату сотрудников налоговых органов, занимающихся проведением налоговых проверок, к результатам контрольной работы [43, с. 135]. Однако более корректно результаты налоговых проверок сравнить со всеми расходами на их проведение, а не только с объемом заработной платы проводивших проверки сотрудников, поскольку они могут быть заняты и другой работой, не связанной с проведением проверок.

Итак, эффективность выполнения контрольных полномочий налоговыми органами по данному направлению будет выражена в осуществлении объективных расходов на осуществление проверок и их возмещением суммой произведенных доначислений. В литературе в данном случае предлагается использовать показатель взысканных доначислений налогов (налоговых санкций). Хотя для полноты картины следует учитывать только оплаченные (взысканные) суммы доначислений и суммы, реальные для взыскания, то есть из суммы произведенных доначислений необходимо вычесть сумму неправомερных доначислений налогов (налоговых санкций). Также нужно учесть, что для камеральных налоговых проверок установление данного требования

эффективности нецелесообразно, поскольку расходы на их осуществление неизбежны. А уменьшение доначислений по данному виду проверок может означать как малоэффективную работу сотрудников налогового органа, так и повышение уровня исполнительности налогоплательщиков [57, с. 43].

Таким образом, суммы доначислений по камеральным проверкам могут не оправдывать осуществленные в ходе их проведения затраты, при этом налоговая система будет работать эффективно. В связи с вышесказанным, предлагается применять данный показатель только в отношении выездных налоговых проверок.

Итак, коэффициент эффективности выездных проверок представляет собой соотношение суммы доначислений налогов и налоговых санкций по результатам проверок, уменьшенной на неподтвержденные или нереальные для взыскания суммы доначислений, к затратам на проведение проверок (включающим заработную плату сотрудников налоговых органов, занятым в проведении проверок, отборе налогоплательщиков для проверок, оплату экспертов, материальные затраты, операционные затраты, расходы по взысканию доначислений).

Эффективное значение показателя превышает или равно 1. Значение показателя, соответствующее целевому, означает, что доначисления налогов (налоговых санкций) по результатам выездных проверок оправдывают затраты на их проведение. Эффективность выездных налоговых проверок зависит от качества отбора налогоплательщиков для проведения проверки.

Важным направлением анализа контрольных полномочий налоговой службы является оценка правомерности доначисленных налогов и налоговых санкций. В данном случае, для определения эффективности контрольной функции не имеет значения в результате каких мероприятий, в отношении каких категорий налогоплательщиков были доначислены налоги (налоговые санкции), были ли оплачены (взысканы) данные доначисления. В связи с этим, не может являться индикатором эффективности в ходе первичной ее оценки такой показатель, как удельный вес возвращенных налогоплательщикам излишне взысканных сумм по

результатам проверок, так как важно оценить все неправомерно доначисленные налоги (налоговые санкции), независимо от того взысканы они или нет. Показатель эффективности в этом случае должен давать представление о наличии (доле) неправомерных доначислений налогов (налоговых санкций) или количестве проверок, решения по которым были впоследствии изменены [57, с. 43]. Эффективным значением которого будет отсутствие неправомерных доначислений или проверок, решения которых были изменены.

Предлагаемый показатель оценки контрольной функции – доля правомерных доначислений налогов и налоговых санкций в общей сумме налоговых доначислений. Эффективность предлагаемого показателя подтверждается его значением, равным 100 % или превышающим величину предыдущего периода. Показатель дает характеристику качеству работы сотрудников налоговой службы и отражает, насколько правомерны доначисления налогов и налоговых санкций по результатам контрольных мероприятий. Отрицательная динамика показателя говорит о неэффективной работе налоговых органов.

Значительное отклонение, то есть существенное количество неправомерно доначисленных сумм (или их части), означает непрофессионализм сотрудников налоговых органов, незнание налогового законодательства, неясности, неточности налогового законодательства, ориентацию на объемы доначислений при проведении проверок.

Следующая важнейшая характеристика эффективности контрольных мероприятий – это поступление дополнительно начисленных налогов и налоговых санкций в бюджет. Эффективность произведенных доначислений определяется их правомерностью и поступлением в бюджет. Выявление нарушений, доначисление налогов, налоговых санкций – важное значимое направление деятельности налоговых органов, но без применения мер ответственности к лицам, нарушившим законодательство, без взыскания доначислений в бюджет, исполнительность налогоплательщиков не изменится. По данным литературных источников предлагается рассчитывать соотношение

взысканных сумм дополнительных начислений к общей сумме доначислений. Предлагается уточнить компоненты показателя: суммы взысканий и общая сумма дополнительных начислений должны соответствовать требованию правомерности, то есть быть уменьшены на сумму, неподтвержденных вышестоящим налоговым органом.

Таким образом, система оценки контрольной функции должна быть дополнена коэффициентом взыскания, рассчитываемым соотношением суммы взысканий правомерных дополнительных начислений к сумме правомерных дополнительно начисленных налогов и налоговых санкций в результате проверки. Целевое значение данного показателя составляет 100 %. Показатель отражает, что правомерно доначисленные суммы налогов и налоговых санкций поступают в бюджет.

Пятое направление – контроль соблюдения законодательства о налогах и сборах – содержит анализ исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, масштабов уклонений от исполнения налоговых обязательств.

Методика оценки деятельности налоговых органов от 1.09.2003 г. № БГ-3-06/481 [10] включала следующие показатели оценки налогоплательщиков, которые не представляют отчетность или предоставляют «нулевую» отчетность: удельный вес таких организаций (индивидуальных предпринимателей), в общем количестве состоящих на учете организаций (индивидуальных предпринимателей); изменение удельного веса таких организаций (индивидуальных предпринимателей), в общем количестве состоящих на учете организаций (индивидуальных предпринимателей).

Применяемая в настоящее время Методика оценки деятельности территориальных органов ФНС России, включает следующие критерии эффективности: увеличение доли удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов налогоплательщиков; доля налогоплательщиков, имеющих возможность доступа к персонифицированной информации о состоянии расчета с бюджетом по каналам связи и через Интернет.

Авторские методики оценки степени исполнительности налогоплательщиков предлагают рассчитывать ее, как долю самостоятельно проведенных налогоплательщиком начислений налогов в общей сумме начисленных налогов за отчетный период. Щербинин А. Т. и вовсе предлагает использовать данный показатель для комплексной оценки эффективности деятельности налоговых органов [204, с. 34]. На наш взгляд, применение указанного показателя для целей данного исследования неприемлемо. Поскольку объемы начисленных налогов ни в целом, ни в сумме, начисленной самостоятельно налогоплательщиками, не являются результатом функционирования налоговой системы, поскольку не учитывают долю их уплаты в бюджет. К тому же для выполнения основного предназначения налоговой системы, заключающегося в способности обеспечения налоговыми доходами бюджет государства, не важно, кто производит начисление налогов: налогоплательщик, налоговый орган или другой участник налоговых отношений [57, с. 43].

Результатом эффективного осуществления контрольных полномочий налоговыми органами в данном направлении является полнота осуществления определенных законодательством о налогах и сборах начислений и своевременность их перечисления в соответствующий бюджет. Поэтому оценка контроля исполнения налогового законодательства должна включать анализ налоговых нарушений и мероприятий по борьбе с уклонениями от исполнения налоговых обязательств.

В связи с этим, одним из предлагаемых показателей является количество нарушений законодательства о налогах и сборах (признанных налогоплательщиком или подтвержденных судом) и количество совершивших их налогоплательщиков. Эффективность показателя выражается уменьшением его значения относительно предыдущего периода.

Показатель характеризует эффективность деятельности фискальной службы по снижению количества налоговых нарушений, отражает количество нарушений налогового законодательства, их динамику.

Еще один показатель по данному направлению – коэффициент исполнительности налогоплательщиков, который представляет собой соотношение суммы уплаченных налогоплательщиками налогов (без учета доначислений по налоговым проверкам, погашения задолженности с истекшим сроком оплаты, переплат по налогам), к общей сумме начисленных налогов (налоговых санкций) налогоплательщиками или налоговыми органами в отчетном периоде.

Сумма уплаченных налогоплательщиком налогов (без учета доначислений по налоговым проверкам, погашения задолженности с истекшим сроком оплаты, переплат по налогам) не учитывает поступления, произведенные налогоплательщиком по результатам контрольных мероприятий.

Начисления налогов и налоговых санкций налогоплательщиками или налоговыми органами в отчетном периоде включают все начисления, произведенные налогоплательщиками, налоговыми агентами, налоговыми органами (в том числе по результатам контрольной работы), исключая налоговые санкции по результатам проверок.

Эффективность данного показателя выражается в значении, равном 100 % или превышающем уровень предыдущего периода. Показатель отражает, насколько налогоплательщики добросовестно исполняют свои налоговые обязательства в части своевременной и полной уплаты налогов.

Для российской экономики характерен значительный объем теневого сектора. При проведении оценки выполнения контрольной функции необходимо учитывать его масштабы и динамику. Перечислим ряд показателей, отрицательная динамика которых будет свидетельствовать о росте масштабов уклонения от уплаты налогов [57, с. 45]:

– доля налогоплательщиков, представляющих «нулевую» отчетность или не представляющих ее в течение нескольких налоговых периодов, фирм-однодневок, ликвидируемых (убыточных) и мигрирующих налогоплательщиков в их общем количестве. Эффективным значением показателя является снижение относительно предыдущего периода;

– доля уклоняющихся от уплаты налогов лиц в общем количестве налогоплательщиков. Эффективность контрольных полномочий выражается в нулевом значении показателя либо снижением его величины относительно предыдущего периода;

– доля ВВП, с которой не уплачиваются налоги (скрытая заработная плата). Эффективное значение показателя соответствует нулевому либо снижению относительно предыдущего периода;

– сравнение динамики официальных доходов населения и динамики потребления и сбережения. Значение совокупного показателя, представляющего сумму объема потребления, сбережения и налогов, уплаченных физическими лицами, должно соответствовать их официальным доходам.

Алгоритм расчета интегрального показателя выполнения контрольной функции налоговой системы представлен на рисунке 12.

Итак, эффективность выполнения контрольных полномочий налоговыми органами оценивается по ряду показателей, каждый из которых характеризует результат выполнения отдельного целевого направления контроля. Положительная динамика всех индикаторов эффективности обеспечит достаточное количество поступлений налогов и сборов в бюджет (соответствующих или превышающих запланированные суммы), рациональное использование бюджетных средств на содержание и организацию налоговой системы, соблюдение налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений (своевременное и полное исполнения ими налоговых обязательств), результативность и правомерность работы налоговых органов и т.д.

Предлагаемая методика оценки контрольной функции налоговой системы позволяет оценить эффективность контрольных полномочий государственных органов в процессе обеспечения исполнения законодательства о налогах и сборах.

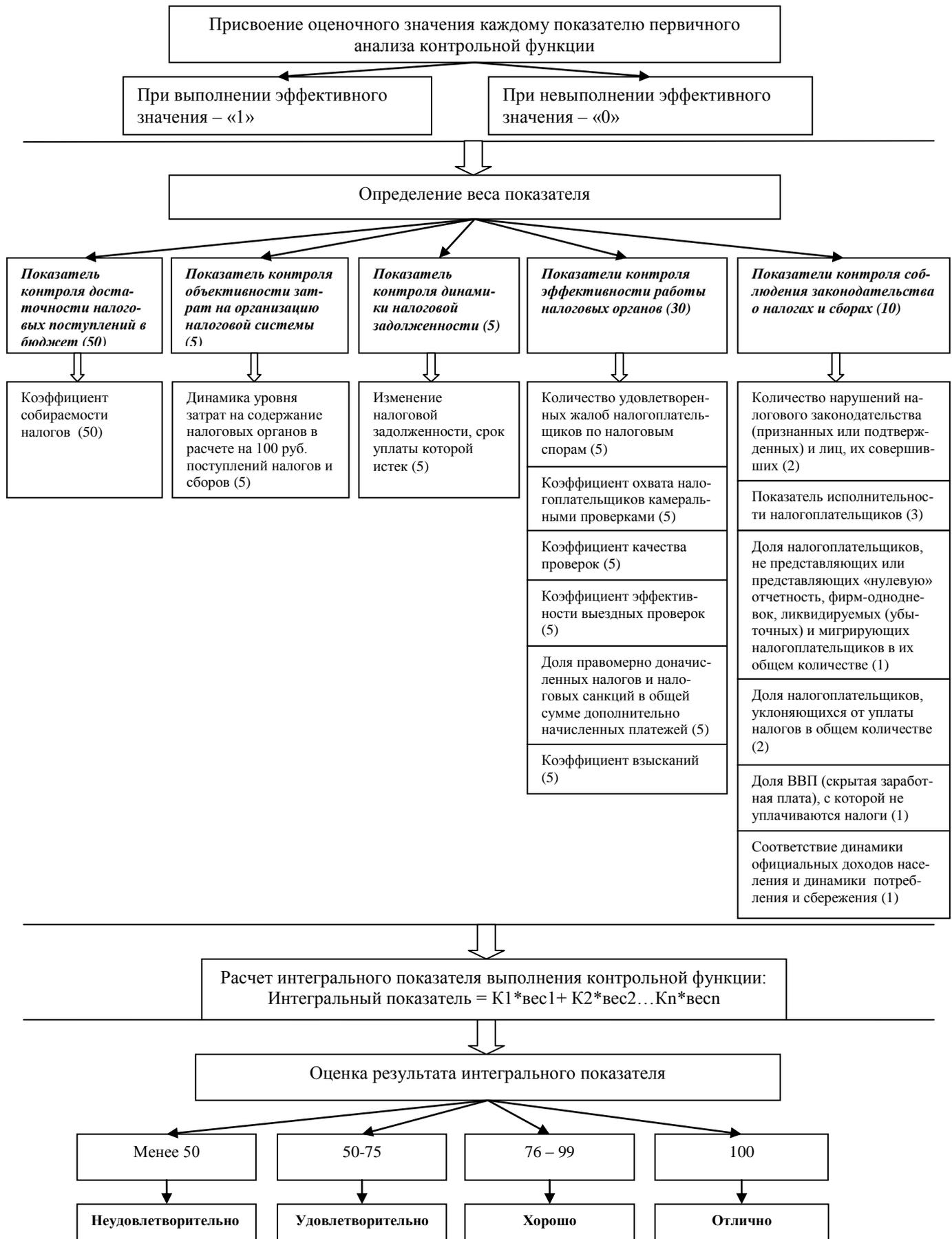


Рисунок 12 – Алгоритм расчета интегрального показателя выполнения контрольной функции налоговой системы

## 2.4 Методика оценки эффективности регулирующей функции налоговой системы

Оценка выполнения регулирующей функции налоговой системы зависит от ее содержания. В литературе выделяются различные задачи регулирующей функции, такие как:

- содействие в решении многих социально-экономических задач, находящихся за пределами рыночного регулирования. Посредством налогообложения можно оказывать воздействие не только на макроэкономические пропорции, но и на поведение хозяйствующих субъектов, и на экономическое поведение граждан: их стремление к потреблению, сбережениям, инвестициям;

- решение задач налоговой политики государства посредством влияния на экономические процессы и тенденции, происходящие в обществе, регулирование инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов, предпринимательской активности физических лиц и т.д.;

- влияние на развитие определенных социально-экономических процессов: стимулирование экономического роста, снятие социальной напряженности и др.;

- противостояние фискальной функции, обеспечивая баланс интересов государства и плательщиков;

- воздействие на процесс воспроизводства путем стимулирования определенных направлений;

- стимулирование развития целевых категорий налогоплательщиков и (или) видов деятельности или ограничение для развития каких-либо нежелательных экономических процессов.

Реализация регулирующей функции осуществляется посредством различного рода перераспределения финансовых ресурсов, таких как:

- распределение совокупного общественного продукта между юридическими и физическими лицами: перераспределение из производственной сферы в социальную;

- перераспределение доходов граждан от наиболее обеспеченных граждан к наименее обеспеченным. Указанное направление регулирующей функции осуществляется с целью снижения социального неравенства и поддержания социальной стабильности в обществе;

- распределение совокупного общественного продукта государством в целом и между его территориально-административными образованиями: перераспределение по территории страны, распределение национального дохода между бюджетами разных уровней;

- перераспределение совокупного общественного продукта между отраслями и сферами экономики.

В научной литературе представлены разнообразные показатели оценки выполнения регулирующей функции налоговой системы. Отметим недостатки существующих подходов:

- социально-экономические показатели используются без соотнесения их с целями регулирующей функции налоговой системы, без применения критериев отбора необходимых показателей для оценки;

- в большинстве случаев не оценивается влияние на динамику социально-экономических показателей (финансово-хозяйственных показателей деятельности налогоплательщиков) иных факторов, отличных от налоговых;

- отсутствуют детально проработанные подходы к оценке регулирующей функции налоговой системы;

- выделяется множество вариантов оценки эффективности инструментов регулирующей функции (например, эффективности налоговых льгот, расчет налоговой нагрузки и т.п.);

На государственном уровне отсутствует комплексная оценка регулирующей функции налоговой системы, осуществляются лишь оценочные мероприятия эффективности отдельных налоговых инструментов (например, в большинстве субъектов РФ приняты региональные методики оценки эффективности налоговых льгот).

Эффективность выполнения регулирующей функции в основном ассоциируют с благоприятным воздействием налоговой системы на социально-экономические отношения в государстве. Исходя из этого, авторы изучают влияние налогов, как в целом на экономику и общество, так и рассматривая отдельные направления.

1. Эффективность налогового регулирования на экономику в целом. В данном случае авторы оценивают эффективность налоговой политики государства или отдельного региона. Поскольку только эффективная налоговая политика способствует росту всех социально-экономических показателей [71, с. 23]. Показателями эффективности, предлагаемыми различными авторами, выступают уровень налоговой нагрузки и различные социально-экономические показатели.

Значительная часть исследований посвящена изучению, расчету оптимального уровня налоговой нагрузки. Однако, единство мнений по методике его расчета отсутствует. В то же время отмечается важность его определения и необходимость установления оптимального значения. Поиск оптимального уровня налогового бремени в целях экономического роста и доходов бюджета государства, а также для оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия является одной из сложных и противоречивых проблем в современной практике налогообложения [193, с. 149].

Многие ученые предлагают рассматривать уровень налоговой нагрузки как один из основных показателей эффективности функционирования налоговой системы. Анализ данного показателя в совокупности с другими позволяет дать оценку проводимой налоговой политики [50, с. 266].

Показатель налогового бремени предлагается рассчитывать для разработки налоговой политики, прогнозирования доходов бюджета, расширения налоговой базы, оценки эффективности влияния налоговой системы на социально-экономическое развитие [143, с. 55].

Слободчиков Д. Н. выделяет ряд показателей, характеризующих эффективность налогообложения [167, с. 63], такие как: общая налоговая нагрузка

на экономически активное население, рассчитываемая соотношением произведения удельного налогового потенциала и общего объема ВВП к общей сумме оплаты труда наемных работников, включаемой в налогооблагаемую базу; налоговая нагрузка населения, которая рассчитывается как соотношение налогового потенциала на душу населения к среднему доходу; удельная налоговая нагрузка, определяемая как соотношение уровня налоговой нагрузки (валовая добавленная стоимость, скорректированная на коэффициент налоговой нагрузки) к объему ВВП; уровень налоговой нагрузки ВВП (совокупность принимаемых на себя государством обязательств); норма налогообложения, представляющая собой часть дохода, изымаемая в виде налога; налоговый потенциал, который выражается в совокупности всех видов налогов на продукцию, производство и прибыль, подоходных и социальных налогов, которые предполагается собрать на данной территории в определенный период времени.

Однако, не указано каким образом перечисленные показатели характеризуют эффективность налогообложения.

Вылкова Е. С. и Позов И. А. показатели налоговой нагрузки, называемые налоговой емкостью и уровнем налогообложения экономических субъектов (занятого населения, юридических лиц, индивидуальных предпринимателей), относят в число индикаторов налогового состояния региона [42, с. 98].

Амбросьева Т. Г. выделяет воспроизводственную эффективность налогообложения, или налоговую эффективность макроэкономической системы, являющуюся институциональной характеристикой деловой среды территории с позиции налоговой нагрузки, рассчитываемую как соотношение совокупного уровня налоговых изъятий и производимого ВВП. Для оценки воспроизводственной эффективности автор предлагает рассчитать значения уровня налоговой нагрузки, соотношения налогов, взимаемых с организаций и граждан, соотношения прямых и косвенных налогов, соотношения налоговой нагрузки в обрабатывающих и сырьевых отраслях, коэффициента налоговых

доходов, представляющего собой отношение налоговых доходов бюджета к численности сотрудников государственной службы [23, с. 40].

Показатель налоговой нагрузки, рассчитываемый как доля налогов в стоимости ВВП, представлен, как интегральный показатель оценки эффективности налоговой политики на макроуровне в исследовании Фишера О. [193, с. 154].

Значительная часть ученых придерживается мнения, что налоговая нагрузка является обобщенным показателем, который характеризует роль налогов в жизни общества. Однако, существует и иное мнение. Как отмечает Кунчина Н. А. [105, с. 158], показатель налогового бремени, определяемый соотношением налоговых доходов консолидированного бюджета и ВВП, не характеризует налоговую систему в целом, а показатель ВВП не дает качественной оценки экономическому росту, поскольку в некоторых методиках показатель не включает налоги, уплаченные населением, не учитывает объемы «теневого» сектора. Показатель, рассчитываемый для регионов, не учитывает таможенные платежи и отчисления в социальные фонды.

Еще распространенным направлением изучения тяжести налогообложения для экономики страны в целом является оценка распределения налогового бремени между отраслями производства и его влияние на развитие предпринимательства. Распространено мнение, что если налоговая нагрузка превышает определенный уровень и при этом отсутствует рост производства и инвестиций, то необходимо принимать соответствующие меры по снижению ее уровня. Оптимальный уровень налоговой нагрузки никем не задан. И можно найти большое количество противоречивых мнений относительно его размера. В мировой практике налогообложения принято считать, что изъятие в пределах 30-40% дохода налогоплательщика – это максимум, за пределами которого начинается процесс сокращения сбережений и, следовательно, инвестиций в экономику. Налоговое изъятие более 40-50% доходов полностью лишает стимулов к предпринимательской инициативе и расширению производства.

Эффективная налоговая система взимает с налогоплательщиков не более 30% их доходов в целях обеспечения разумных потребностей государства. [143, с. 56].

Оптимальность уровня налоговой нагрузки принято оценивать исходя из состояния экономики, хозяйствующих субъектов и т.п., поскольку результаты их деятельности регулируются налоговыми инструментами. Справедливо отмечено, что уровень налогового изъятия обусловлен задачами налоговой и социальной политики государства (региона), а также размерами и остротой общехозяйственных потребностей [167, с. 60].

По мнению Кунчиной Н. А., система показателей, характеризующая влияние налоговой системы на макроэкономические процессы, включает следующие группы: показатели экономического роста, экономического развития (строения производства, экономической эффективности, инвестиционного климата), социально-экономического развития (доходов населения, их дифференциации, безработицы, качества жизни), налоговое бремя, доля налоговых поступлений в доходах бюджетов, поступление по основным видам налогов, соотношение прямых и косвенных налогов, налоговый потенциал, собираемость налогов, соотношение налоговых доходов от внутренней и внешней торговли, расходы на содержание налоговых органов. В тоже время, автор не устанавливает связи налоговых показателей с социально-экономическими.

Причем, по мнению Кунчиной Н. А. перечень показателей является открытым, так как количество показателей зависит от объема исследования и зависит от целевой направленности проводимой оценки [105, с. 159].

К тому же необходимо учитывать, что на социально-экономические показатели оказывают влияние не только налоговые факторы. И их положительная динамика не означает исключительно эффективность налогового регулирования, если это не подтверждается соответствующими показателями. Поэтому объективная оценка будет в том случае, если будет установлена взаимосвязь макроэкономических показателей и налоговых инструментов.

В Методике оценки эффективности налоговой системы, разработанной Минфином РФ, рассматриваются показатели, включающие в себя значения как

экономических, так и налоговых параметров [162, с. 17], такие как: коэффициент эффективности налоговой системы в динамике, рассчитываемый как отношение годового абсолютного прироста национального дохода к годовому абсолютному приросту налоговых платежей и коэффициент эластичности налоговой системы, отражающий изменение прироста ВВП от прироста налоговых поступлений. Если прирост ВВП изменяется в большей мере по сравнению с приростом налоговых платежей, то это свидетельствует об эффективности налоговой системы.

## 2. Эффективность налогового воздействия по отдельным направлениям.

Одним из которых является эффективность регулирования налоговых интересов государства и плательщиков в целях их гармонизации. Для определения соблюдения интересов государства исследуется эффективность предоставления налоговых льгот. Показатели уровня и размеров налоговых льгот, еще называемые «налоговыми расходами» государства, включены в систему оценки эффективности налоговой системы (политики) Поляка Г. Б., Романова А. Н., Горского И. В., Сыроевой Е. Ф., Мельник Е. Н [50, 135, 177].

Наряду с этим, разработаны различные методики расчета эффективности налоговых льгот в отдельных субъектах РФ или отдельными учеными, которые предлагают рассчитывать коэффициенты бюджетной, экономической и социальной их эффективности.

Показатель бюджетной эффективности налоговых льгот выделяют в своих работах Домбровский Е. А. и Чухнина Г. Я., под которой понимают соотношение выпадающих доходов и дополнительно поступивших платежей в связи с применением налоговых льгот [67, 197].

Сыроева Е. Ф. и Мельник Е. Н. предлагают рассчитывать коэффициент бюджетной значимости налоговых льгот, как соотношение темпов прироста поступлений налогов и сборов в консолидированный бюджет субъекта РФ к темпам прироста предоставленных налоговых льгот [177, с. 5].

В Омской области расчет бюджетной эффективности налоговых льгот осуществляется на основании определения предполагаемого эффекта для регионального бюджета, выражаемого в увеличении налоговых поступлений по

сравнению с величиной выпадающих доходов бюджета, что обусловлено предоставлением налоговых льгот [67, с. 78].

Экономическая эффективность налоговых льгот, как считает Чухнина Г. Я., представляет положительную динамику показателей финансово-экономической деятельности организаций, в числе которых: выручка от реализации товаров (работ, услуг); объем произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг); среднегодовая стоимость основных средств; прибыль в целях налогообложения. Если значение коэффициента экономической эффективности предоставленных и планируемых к предоставлению налоговых льгот менее единицы, то экономическая эффективность налоговых льгот считается низкой [198, с.25].

Ахмедова Э. Э. и Иногамов С. С. рассчитывают несколько коэффициентов экономической эффективности налоговых льгот: в зависимости от темпов роста привлеченных инвестиций, произведенной промышленной продукции, сельскохозяйственной продукции, оказанных платных услуг, строительных работ. И предлагают считать положительным результатом, если темпы экономического роста равны или опережают темпы роста предоставленных налоговых льгот. Предоставленные налоговые льготы и преференции являются экономически эффективными, если рост объема льгот на 1 % обеспечивает рост макроэкономических показателей не менее чем на 1 % [30, с. 17].

Сысоева Е. Ф. и Мельник Е. Н. выделяют коэффициент инвестиционной значимости налоговых льгот. Для расчета данного показателя темпы прироста инвестиций в основной капитал соотносятся с темпами прироста предоставленных организациям налоговых льгот [177, с. 5].

В научных исследованиях встречаются предложения определять результативность налоговых льгот в отношении отдельных категорий плательщиков. Например, Дорошенков А. С. выделяет ряд показателей эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса, который включает коэффициент результативности финансовой поддержки данной категории плательщиков (соотношение объемов финансовой помощи и объемов

прироста финансовых результатов их деятельности) и коэффициент результативности налогового стимулирования малых предприятий (соотношение объемов экономии от налоговых льгот и объемов прироста поступлений налогов) [69, с. 11].

В Омской области для расчета социального и экономического эффекта от налоговых льгот анализируется динамика выручки от продажи, валовая прибыль; себестоимости проданных товаров (работ, услуг); рентабельности, фонда заработной платы, численности работников, среднемесячной заработной платы сотрудников [67, с 78].

В Астраханской области оценка экономической, бюджетной и (или) социальной эффективности предоставления налоговых льгот осуществляется по следующим критериям: финансово-экономическое оздоровление предприятий, обеспечивающее стабилизацию и расширение налогооблагаемой базы, а также социальная направленность льгот. В случае предоставления льгот, направленных на обеспечение занятости, рост среднемесячной заработной платы, увеличение количества рабочих мест, расчет коэффициента занятости осуществляется путем сравнения потерь регионального бюджета от предоставления льготы с приростом поступлений по НДФЛ. Снижение поступлений по налогу, по которому предоставляется льгота, не должно быть больше суммы потерь в результате предоставления льготы [67, с. 78].

Коллектив авторов Барулин С. В., Казак А. Ю. и Слепухина Ю. Э. подразделяют критерии и показатели оценки результативности и эффективности налоговых льгот в зависимости от их видов: общие (общестимулирующие) налоговые льготы (результативность которых определяется динамикой объемов и темпов роста деятельности, производств и отраслей, эффективность - затратоемкостью льгот для бюджетной системы в денежном выражении и (или) индексах); инвестиционные налоговые льготы (для которых критерий результативности: существенность льгот для налогоплательщиков, критерий эффективности: экономическая эффективность льгот); социальные налоговые льготы (критерии результативности которых: потребность в льготах и их

существенность для налогоплательщиков, критерий эффективности: степень влияния налоговых расходов (потерь бюджета) от применения льгот на бюджетные доходы и дефицит бюджета) [33, с. 124].

Грамотное предоставление налоговых льгот – это важное условие эффективной налоговой системы, поскольку с их помощью государство может стимулировать хозяйствующих субъектов к определенным действиям.

Но иногда налоговым льготам отводят больше задач, чем они могут выполнить. Так, например, в работе Фишера О. указано, что минимизация объема налоговых изъятий должна существенно повышать мотивацию развития производства при одновременном наполнении бюджета [193, с. 148].

Анализ соблюдения интересов плательщиков осуществляется исходя из оценки результатов расчета их налоговой нагрузки.

Расчет налоговой нагрузки осуществляется различными способами. Уплаченные налоги соотносят с прибылью, выручкой, добавленной стоимостью, так как источники выплаты налогов различны. В литературе встречаются следующие способы расчета налоговой нагрузки:

- как доля налогов в общем объеме производства и доходов;
- как отношение суммы уплаченных налогов к сумме (размеру) источников средств для уплаты налогов [98, с. 160];
- как отношение уплаченных организацией налоговых платежей к выручке от реализации товаров (работ, услуг);
- как отношение налогов и сборов к вновь создаваемой стоимости.

Анализ налоговой нагрузки проводится для определения учета интересов отдельных категорий плательщиков. К примеру, определяя эффективность налогообложения в недропользовании, Гринкевич Л. С. и Шарф И. В. выделяют следующие показатели: уровень налоговой нагрузки на предприятия нефтяной отрасли, доля налогов от добычи нефти в ВВП и ВНП страны, удельный вес сумм региональных налогов от добычи нефти в ВВП страны [64, с. 138].

Сысоева Е. Ф. и Мельник Е. Н. в рамках комплексной оценки эффективности налоговой политики в регионах предлагают следующие

показатели соотношения объема поступлений налогов по отдельному виду экономической деятельности и объема ВРП: налоговая нагрузка в сельском хозяйстве, промышленности, в строительстве, в торговле, совокупная налоговая нагрузка [177, с. 43].

Также для оценки эффективности налоговой системы в сфере отдельной отрасли предлагается рассчитывать следующие показатели:

- увеличение общей численности хозяйствующих субъектов данной отрасли;
- повышение числа предприятий, переходящих на специальные режимы налогообложения с учетом сохранения объемов налоговых поступлений и количества налогоплательщиков;
- повышение уровня инвестиций в уставной капитал хозяйствующих субъектов;
- увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли;
- увеличение имущества индивидуальных предпринимателей;
- снижение фискальных усилий контрольного характера с учетом сохранения положительной динамики налоговых поступлений;
- показатели развития нефтяной отрасли;
- прирост объемов инвестиций;
- прирост инновационной продукции.

Роль налоговой системы в качестве социального регулятора оценивается путем определения налогового бремени на населения. Общий подход к определению налоговой нагрузки на население, как отмечает Майбуров И. А. – это отношение всех уплаченных населением налогов ко всем полученным доходам, либо то же самое соотношение по среднедушевым налогам и доходам населения страны [137, с. 160]. Суть споров в расчете показателя налоговой нагрузки – что ставить в числитель: только сумму прямых или сумму прямых и косвенных налогов. В первом случае показатели налогового бремени для населения будут занижены, во втором случае – явно завышены в связи с неполной переносимостью косвенных налогов на потребителя.

Показатели достижения целей социального регулирования: положительная динамика уровня благосостояния населения; динамика реальных доходов населения страны; среднедушевой денежный доход; оплата труда наемных работников; доходы отдельных граждан и домохозяйств, занятых в малом бизнесе; среднедушевой прожиточный минимум; среднемесячная заработная плата работников; численность населения с доходами ниже величины прожиточного минимума; показатели дифференциации доходов населения; динамика сбережений граждан; показатели безработицы; показатели качества жизни; среднесписочная численность работников; объемы социальных выплат населению и др.

Показатели эффективности распределения средств по территории страны, предлагаемые в литературе: финансовая самодостаточность территорий; пропорции распределения поступлений налогов и сборов между уровнями бюджетной системы.

Авторская методика оценки эффективности выполнения регулирующей функции налоговой системы основывается на следующих рассуждениях. В результате функционирования любой налоговой системы происходит процесс перераспределения денежных потоков от одних участников к другим, который будет эффективным в том случае, когда его организация будет способствовать социально-экономическому развитию государства, росту благосостояния населения, развитию предпринимательства и бизнеса.

Эффективность налогового регулирования для плательщиков заключается в установлении такого уровня налогового изъятия, который:

- не будет затрагивать средств к существованию, функционированию и развитию. Иными словами, доход плательщика после уплаты налогов и налоговых санкций сохраняет возможности развиваться и работать;
- дифференцирован для различных категорий плательщиков (отраслей, территорий) с учетом их налоговой способности и возможностей;
- уменьшается при ориентации налогоплательщиков на выполнение установленной государством цели (стимулирование инвестиций, инноваций,

расширения производства, поддержку социальных направлений, увеличение занятости и оплаты труда населения и т.п.);

- увеличивается (на сумму налоговых санкций) при нарушении законодательства о налогах и сборах. Тем самым гарантируя, добросовестным налогоплательщикам преимущества перед нарушителями норм закона. Иными словами, установленные законодательством налоговые санкции не позволяют добросовестным налогоплательщикам нарушать установленные нормы, чтобы не усугублять своего финансового положения (не уменьшать свой доход на сумму налоговых санкций).

Эффективность налогового регулирования для государственных органов заключается в установлении такого уровня налоговых поступлений, который:

- позволяет сформировать доходную часть бюджета без дефицита (без необходимости дополнительного финансирования);

- может быть скорректирован исходя из потребностей и объема предоставленных полномочий;

- обеспечивается даже при предоставлении достаточного объема налоговых льгот, применение которых оправдывается бюджетной, экономической и социальной эффективностью.

Какие показатели отражают эффективность выполнения регулирующей функции налоговой системы? В самом общем виде эффективность перераспределения средств в результате функционирования налоговой системы выражается в росте (положительной динамике) социально-экономических показателей: благосостояния населения, развития бизнеса и предпринимательства, социально-экономического развития.

Но какие именно использовать показатели для определенной налоговой системы? Ведь, положительная динамика социально-экономических показателей – это благоприятный фактор, но означает ли он эффективное налоговое регулирование, поскольку это лишь часть мероприятий государственного воздействия на экономику и общество. Индикаторы эффективности должны быть связаны с инструментами налогового регулирования.

Подходы к оценке регулирующей функции налоговой системы:

1 подход. Исходя из анализа выбранных налоговых инструментов, их актуальности, размера и степени их воздействия. Оценка выполнения регулирующей функции подразумевает выделение, рассмотрение и анализ отдельных налоговых инструментов; расчет эффективности их применения: определение уместности, достаточности, оптимального размера, возможности использования.

Но стоит отметить, что установление правильного налогового инструмента еще не означает эффективное его функционирование. К тому же, даже при результативном применении данного инструмента может быть недостаточно для достижения определенной цели.

Рассматриваемое направление анализа целесообразно в случае изменения, усиления налогового регулирования, основываясь на результаты выполнения заданной целевой установки.

2 подход. Исходя из оценки достижения установленной цели – наиболее объективный способ оценить эффективность выполнения регулирующей функции. В этом случае следует проанализировать:

а) степень достижения установленной цели (направленной на развитие экономики и общества).

Эффективному выполнению регулирующей функции будет способствовать:

- официальное закрепление государственными органами власти стратегических и тактических направлений развития налоговой системы;

- определение оптимальных налоговых инструментов, способствующих реализации выбранных направлений;

- определение показателей выполнения заданных направлений и их целевых значений.

Анализ эффективности означает расчет указанных показателей и их сравнение с заданными значениями. Их соответствие означает выбор правильных эффективных инструментов, а несоответствие приводит к необходимости дальнейшего анализа его причин: оценке соответствия выбранных инструментов

установленным целям; оценке возможности применения других инструментов; анализу процесса мониторинга за реализацией налоговых инструментов, их эффективности.

В результате должно быть принято решение о продолжении использования данных инструментов, их замене, дополнении или отмене.

Стратегические и тактические направления социально-экономического развития могут быть следующего содержания: развитие малого бизнеса; расширение производства; поощрение развития социальных сфер (уменьшение социального неравенства); развитие приоритетных отраслей экономики; повышение инвестиционной активности; развитие инновационной деятельности; решение социально-экономических, налоговых проблем; создание условий невыгодных для нарушения налогового законодательства.

Методами достижения заданных направлений могут быть: усиление / ослабление уровня налоговой нагрузки определенных категорий плательщиков, отраслей экономики; предоставление право выбора налогового режима и наличие различных налоговых режимов; применение налоговых санкций и т.д.

б) финансовое состояние участников налоговых отношений, воздействие на которых осуществлялось инструментами налогового регулирования для достижения поставленной цели. В данном случае оценивается степень выполнения условий эффективности процесса перераспределения, то есть доходы плательщиков, участвующих в достижении данной цели, после уплаты налогов и санкций превышают или соответствуют объему средств, достаточному для их существования, функционирования, развития и расширения производства. В то же время бюджеты, участвующие в консолидации доходов на определенные цели, не должны испытывать потребности в средствах дополнительного финансирования.

Таким образом, с одной стороны, эффективное выполнение регулирующей функции налоговой системы означает такое перераспределение денежных потоков, в результате которых изъятие денежных средств у одних участников налоговых отношений не лишает их стимула к росту и развитию. А поступление

этих средств в доход других участников способствует развитию их самостоятельности, установлению на каждой территории необходимого объема налоговых обязательств, способствующих социально-экономическому развитию данной территории.

Авторский подход оценки выполнения регулирующей функции (рис. 13) имеет следующие особенности:

- является составной частью комплексной методики оценки эффективности налоговой системы;

- учитывает необходимость определения влияния налоговых инструментов регулирующей функции на уровень социально-экономических показателей государства и показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков;

- учитывает существенные аспекты регулирующей функции: оценка достижения цели, эффективности и степени влияния налоговых инструментов, используемых в заданном направлении, оценка состояния участников данного процесса;

- содержит предложения по способу установления целевых направлений и показателей их выполнения (закрепление в официальном документе);

- содержит предложения по направлениям оценки состояния плательщиков и получателей налоговых платежей.

Итак, предлагаемая систематизация показателей оценки выполнения регулирующей функции предполагает их группировку по следующим трем блокам:

1. Блок – достижение целей налогового регулирования.

Цели могут быть следующие: развитие отдельных отраслей экономики, поддержка отдельных категорий плательщиков (малообеспеченного населения, малого бизнеса), рост благосостояния, развитие социальной сферы, НТП, сохранение окружающей среды, фискальная направленность и др.

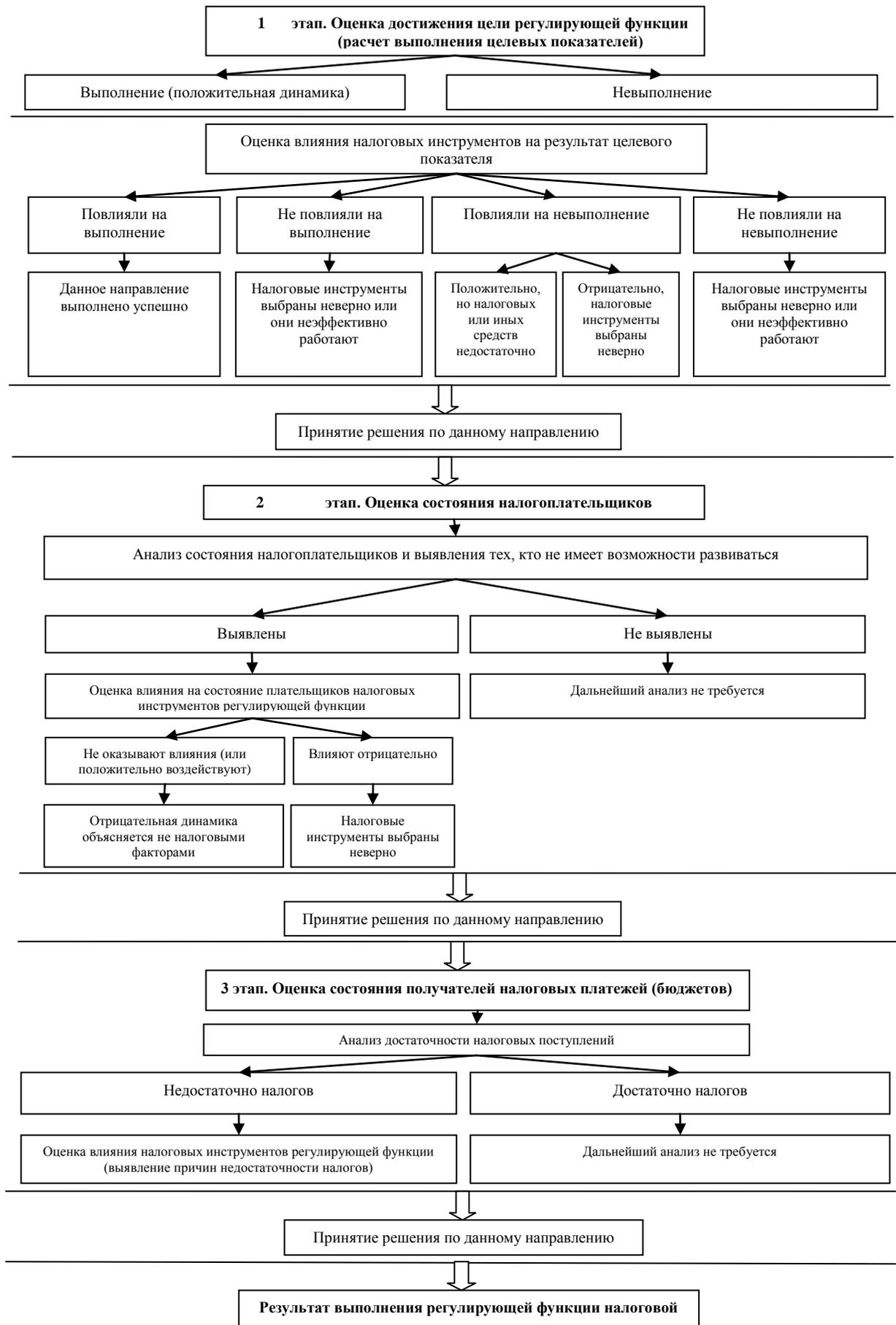


Рисунок 13 – Методика оценки эффективности выполнения регулирующей функции налоговой системы

Официально закрепленные цели, установленные для российской налоговой системы, определяются в нормативно-правовых документах государственных органов власти. Одним из которых является Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года [14], утвержденная Правительством РФ, положениями которой должны руководствоваться федеральные органы исполнительной власти и исполнительные органы государственной власти субъектов РФ при разработке планов и показателей своей деятельности.

В Концепции сформулированы основные направления долгосрочного социально-экономического развития страны; стратегия достижения поставленных целей; формы и механизмы стратегического партнерства государства, бизнеса и общества; цели, целевые индикаторы, приоритеты и основные задачи государственной политики в социальной сфере, в сфере науки и технологий, а также структурных преобразований в экономике; цели и задачи территориального развития [14].

Основные цели регулирующей функции налоговой системы России и показатели их достижения и эффективности используемых для этого налоговых инструментов представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Основные цели регулирующей функции налоговой системы России и показатели их достижения

Основные цели регулирующей функции налоговой системы (утверждены Концепцией)		Показатели достижения цели и эффективности налоговых инструментов, способствующих ее выполнению
1. Предоставление дополнительных стимулов в целях:	1.1. создания новых производств, развития малого предпринимательства и бизнеса с высокой добавленной стоимостью	Увеличение количества новых производственных предприятий; рост доли новых производств в ВВП; увеличение налоговых поступлений за счет новых организаций; рост инвестиций в новые производства; рост производства продукции с высокой добавленной стоимостью в ВВП; доля малого и среднего предпринимательства в ВРП региона, ВВП страны; рост налоговых поступлений по категории малого предпринимательства; увеличение экономически активных малых и средних предприятий; увеличение индивидуальных предпринимателей; рост оборота организаций малого и среднего предпринимательства; удельный вес оборота малых и средних предприятий в общем объеме оборота предприятий региона, удельный вес инвестиций малых и средних предприятий в общем объеме инвестиций региона, увеличение численности работников списочного состава по субъектам малого и среднего предпринимательства, доля занятых в секторе МСП в общей численности занятых в регионе; показатели эффективности налоговых льгот по данному направлению.
	1.2. обновления и технического перевооружения основных фондов в экономике	Положительная динамика стоимости основных фондов; коэффициент обновления основных фондов в экономике; показатели эффективности налоговых льгот по данному направлению.

## Окончание Таблицы 4

	1.3. финансирования работодателями образования, здравоохранения и пенсионного обеспечения своих сотрудников	Рост расходов организаций по финансированию услуг образования, здравоохранения и пенсионного обеспечения своих сотрудников; наличие и подтверждение использования налоговых льгот, способствующих реализации данного направления.
	1.4. проведения НИОКР, внедрения их результатов	Рост доли промышленных предприятий, осуществляющих технологические инновации (к 2020 г. до 40 - 50 %), увеличение удельного веса инновационной продукции в общем объеме промышленной (к 2020 г. 25 - 35 %), рост доли экономики знаний и высокотехнологичного сектора в ВВП (до не менее 17 - 20 % в 2020 г.), рост доли инновационного сектора в ВВП (до 18 % в 2020 г.), увеличение объема отгруженной инновационной продукции; эффективность налоговых инструментов, способствующих реализации данного направления.
	1.5. увеличения глубины переработки природных ресурсов	Показатели внедрения ресурсосберегающих технологий для исчерпаемых природных ресурсов; показатели глубины переработки нефти; наличие и эффективность использования налоговых инструментов, усиливающих данное направление.
	1.6. развития российской финансовой инфраструктуры	Показатели развития ключевых элементов российской финансовой системы: биржевого и внебиржевого рынка акций, облигаций, производных и других финансовых инструментов; платежной, учетной и расчетной систем; коммерческих банков и страховых компаний; институциональных инвесторов; финансовых посредников; доли финансового сектора в ВВП. Количественные показатели: суммарного биржевого объема торгов акциями и облигациями; суммарного биржевого объема размещения акций и облигаций; акций и облигаций, торгуемых на бирже; объема сделок по слияниям и поглощениям, проведенных с участием российских профессиональных участников рынка ценных бумаг; объема сделок по размещениям ценных бумаг, проведенных с участием российских профессиональных участников рынка ценных бумаг; активов коммерческих банков, страховых компаний, паевых инвестиционных фондов, негосударственных пенсионных фондов. Показатели эффективности налоговых льгот по данному направлению.
	1.7. повышения экономической активности населения	Показатели, связанные с направлением налогового регулирования, такие как: рост численности экономически активного населения, занятого населения; соотношение численности занятых в экономике и общей численности населения; сокращение численности безработных; снижение уровня безработицы (Концепцией установлено его снижение с 6 до 2 - 3 %); увеличение уровня экономически активного населения в трудоспособном возрасте и т.п.; показатели эффективности налоговых льгот по данному направлению.
<b>2. Упрощение налоговой системы, снижение издержек налогоплательщиков, связанных с исполнением налогового законодательства</b>		Показатели сокращения времени на подготовку и подачу налоговой отчетности налогоплательщиком, разумного сокращения количества обязательных для заполнения реквизитов налоговой отчетности, устранения повторного предоставления данных в различных формах отчетности; сближения налогового и бухгалтерского учета и т.п., эффективности применяемых налоговых инструментов.
<b>3. Последовательное сокращение налоговой нагрузки на малообеспеченные слои населения</b>	за счет увеличения социальных налоговых вычетов, совершенствования в стимулирующих целях механизмов налогообложения доходов населения	Снижение уровня абсолютной бедности (до 6 - 7 % в 2020 г.); увеличение среднего класса (к 2020 г. до более половины населения); сокращение уровня дифференциации населения (до 12 раз в 2020 г.); рост уровня занятости инвалидов (к 2020 г. в РФ - 40 % от общего числа инвалидов); увеличение ВВП на душу населения (до более чем 30 тыс. долларов США в 2020 г.); рост среднего размера трудовой пенсии по старости и превышение прожиточного минимума пенсионера; сокращение численности населения с доходами ниже величины прожиточного минимума; снижение уровня нелегальной занятости (с 35 до 5 - 10 %); ежегодный рост заработной платы (в 2011 - 2020 гг. - 7,6 - 9,7 %) и ее доли в структуре доходов населения (до 42,4 % в 2020 г.).
<b>4. Выполнение фискальной функции</b>		Собираемость налогов, снижение уровня затрат на организацию налоговой системы.
Составлено на основании данных Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ [14].		

## 2. Блок – соблюдение интересов плательщиков налогов.

В любой налоговой системе различные налогоплательщики (отдельные категории, группы, участники) имеют различный уровень налоговой нагрузки. В результате действия определенных методов налогового регулирования происходит либо увеличение их налоговой нагрузки (при введении новых налогов, увеличении ставок, отмене льгот и т.п.), либо ее уменьшение (при предоставлении льгот, вычетов, освобождений и т.п.) по сравнению с предыдущим уровнем (Таблица 5). Определение эффективности мер налогового регулирования на данном этапе подразумевает выявление плательщиков 2 и 3 группы. Подтверждением эффективности является их отсутствие.

Таблица 5 – Виды категорий налогоплательщиков по отдельным мероприятиям налогового регулирования (рассматривается определенный комплекс налоговых мероприятий)

Налогоплательщики			
Категории, которым предоставлены льготы		Категории, чья налоговая нагрузка увеличилась (в результате определенных мер)	
1 группа	2 группа	3 группа	4 группа
Плательщики, у кого налоговая нагрузка снизилась	Плательщики, у кого налоговая нагрузка не изменилась (или изменение незначительно) при условии действия и других инструментов или неиспользования налоговых льгот	Плательщики, для кого налоговая нагрузка стала непосильным бременем	Плательщики, для кого рост налоговой нагрузки не оказал существенного влияния на хозяйственную деятельность
Появились стимулы к развитию. Положительная динамика показателей хозяйственной деятельности	Высокая налоговая нагрузка не позволяет развиваться. Отрицательная динамика показателей хозяйственной деятельности (ликвидации, расширение теневого сектора, сокращение численности занятых, рост бедности и т.п.)		Рост налоговой нагрузки не повлиял на возможности развития. Положительная динамика показателей хозяйственной деятельности

Выделение льготных категорий налогоплательщиков и категорий, у которых произошло увеличение налоговой нагрузки по каждому целевому направлению, считаем нецелесообразным, поскольку:

1. Данный способ очень громоздкий. И порой не всегда можно четко определить, на какие именно группы плательщиков направлено определенное мероприятие налогового регулирования (например, изменение ставок косвенных налогов).

2. Если льготные категории можно выделить, то тех, у кого произойдет увеличение налоговой нагрузки определить сложнее без комплексной оценки целевых направлений. И, допустим, без повышения налоговой нагрузки на

определенные категории, сложно сказать, как именно изменится распределение налогового бремени в результате комплекса мероприятий налогового регулирования. Так как предоставление льгот не влечет обязательного их применения. Льготы могут быть предусмотрены в законодательстве, но не применяться в силу различных причин.

3. Оценка состояния субъектов может быть необъективна по отдельному направлению. Так как итоговые данные о финансовых результатах деятельности могут складываться из воздействия различных направлений (может даже противоположных в своем воздействии).

Целесообразнее оценку влияния налоговой системы на состояние плательщиков осуществлять исходя из анализа финансового состояния налогоплательщиков и определения зависимости налоговых инструментов и отрицательных показателей хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования.

Анализ предлагается проводить исходя из разделения субъектов в соответствии с их юридическим статусом: физические лица, индивидуальные предприниматели и юридические лица. Дальнейшая детализация зависит от глубины изучения регулирующего влияния налоговой системы и может быть рассмотрена более детально:

а) физические лица могут быть поделены на группы в зависимости от уровня дохода; сферы занятости (бюджетники, работники коммерческой сферы, отраслей экономики); территориального нахождения; социального статуса (студенты, работающие, пенсионеры, инвалиды и т.п.);

б) индивидуальные предприниматели могут быть детализованы исходя из видов их деятельности или отраслей занятости;

в) организации – исходя из масштабов деятельности, отраслей экономики, территориального нахождения, времени образования и т.п.

Подходы к анализу финансового состояния плательщиков:

1. Исходя из расчета уровня налоговой нагрузки, установленной законодательством о налогах и сборах. Может рассматриваться на примере

усредненного представителя каждой категории плательщиков (в зависимости от выбранного уровня детализации). Учитываются все льготы, предусмотренные НК РФ. Плюсы подхода – учет исключительно налоговых отношений. Минусы – определенные нормы могут не применяться, и оценка будет необъективной.

2. Исходя из фактических результатов хозяйственной деятельности плательщиков, использованных налоговых льгот, уплаченных налогов. Плюсы подхода – реальные данные, отражающие результаты функционирования налоговой системы. Минусы – на фактические результаты влияет не только налоговая система, но и другие сферы отношений.

В связи с наличием достоинств и недостатков обоих подходов для большей объективности нужно принимать во внимание результаты обоих методов исследования. То есть фактические результаты действия налогового законодательства нужно соотносить с его возможностями.

По тем категориям, где наблюдается ухудшение показателей развития, следует провести анализ влияния на них инструментов налогового регулирования. При отсутствии такого подтверждения можно говорить об эффективности регулирующей функции (в плане воздействия на налогоплательщиков).

Итак, для анализа состояния плательщиков необходимо определить перечень и рассчитать показатели оценки результатов хозяйственной деятельности всех плательщиков. Это должны быть показатели для анализа состояния налогоплательщиков, их возможности к развитию, расширению деятельности, или же подтверждение отсутствия таких возможностей. Для дальнейшего анализа необходимо выявить категории и группы плательщиков, темпы развития которых отрицательные. Для изучения следует принимать во внимание социально-экономические проблемы и мероприятия налогового регулирования. Но в целях достоверности информации анализ рекомендуется проводить, исследуя как можно больше категорий и групп плательщиков. Источником информации должны являться статистические данные.

Итак, возможны следующие основные показатели по группам плательщиков:

## 1. Физические лица (рис. 14)

Одним из основных индикаторов состояния физических лиц является уровень их дохода. Безусловно, с ростом личного дохода возможности населения увеличиваются. В связи с этим следующие показатели подтверждают рост благосостояния населения в целом: рост денежных доходов населения (официальной оплаты труда, социальных выплат, доходов от собственности и пр.); рост среднего размера заработной платы, стипендий, пенсий, пособий; рост минимального размера оплаты труда; рост денежных накоплений населения.

Но данные показатели отражают лишь обобщенные данные о финансовом состоянии граждан. В государстве живут и взаимодействуют физические лица различного уровня дохода, социального статуса, сфер деятельности и имеют различный семейный состав и пр. Все эти аспекты в конечном счете влияют на потребности граждан, реализация которых зависит от уровня их достатка. Таким образом, состояние физических лиц можно признать удовлетворительным, в случае, если доход физического лица соответствует разумному уровню удовлетворения его основных потребностей.

Исследовать категорию физических лиц для выявления тех, чей уровень дохода может быть ниже необходимого размера удовлетворения его потребностей, предлагается следующим образом:

1 этап. Анализ наличия лиц, чей уровень дохода ниже прожиточного минимума (включая все обязательные платежи, в том числе и налоги).

Таким образом, показателем благоприятного состояния будет минимальный уровень дохода физических лиц, превышающий прожиточный минимум (со всеми обязательными платежами).

Для детализации данного направления и в целях более эффективного воздействия на доходы населения можно детализировать группы физических лиц следующим образом: в зависимости от статуса экономической активности (занятые, безработные и т.п.); от социального статуса (студенты, пенсионеры, инвалиды и т.п.) – и сравнивать, например, минимальный уровень пенсии с

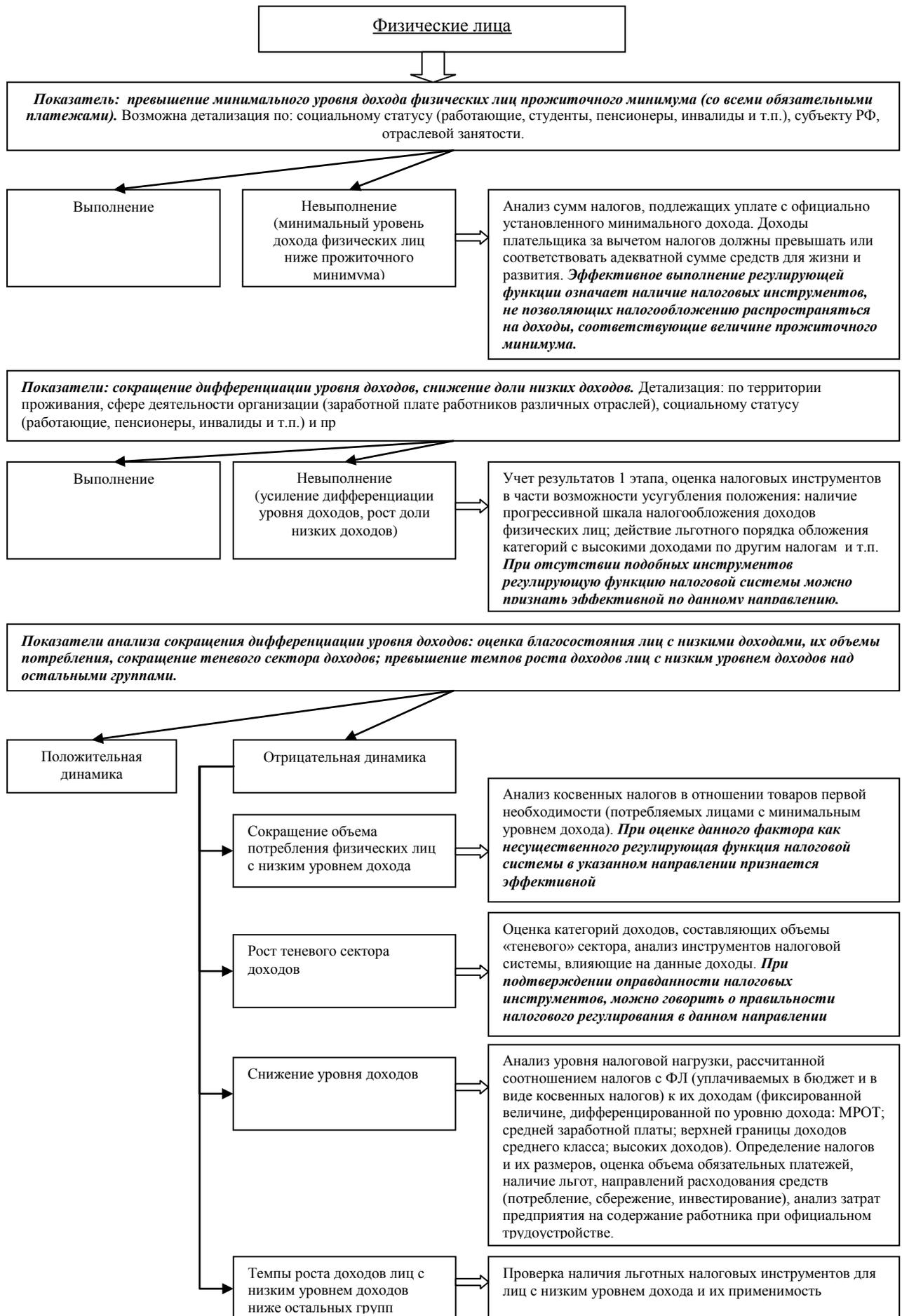


Рисунок 14 – Показатели оценки состояния физических лиц

величиной прожиточного минимума пенсионера; от территориальной принадлежности – изучение ситуации на территории отдельных субъектов РФ; от отраслевой занятости - в каких отраслях экономики минимальный уровень оплаты труда.

2 этап. Выявление и анализ группы лиц с низким уровнем дохода в соответствии с имеющейся информацией о дифференциации доходов населения. То есть при условии выполнения показателя, предложенного в п.1, можно говорить о выполнении определенного необходимого условия существования физического лица. Но этого недостаточно, чтобы происходило развитие отдельных лиц и, соответственно, увеличивалось благосостояние общества. В связи с этим, следует обратить внимание на лиц с самым низким доходом в соответствии со шкалой дифференциации. Указанное направление можно анализировать, принимая во внимание статистическую информацию о распределении населения по величине среднедушевых доходов.

Показателем благоприятной ситуации в обществе будет сокращение дифференциации уровня доходов, снижение доли низких доходов.

Но здесь необходимо помнить, что для современной России характерна существенная часть доходов населения, не отраженная в официальных источниках. И значительная ее часть затрагивает как раз группы физических лиц с официально низким уровнем дохода. В связи с чем данная информация может в действительности не соответствовать реальному состоянию. Это говорит о более благоприятном финансовом состоянии граждан, но, несомненно, данный факт является отрицательным для любого государства.

Оценку динамики дифференциации доходов населения можно проводить в зависимости от территорий проживания (выявление субъектов с самым низким уровнем доходов граждан, проведение анализа ситуации на территории определенного субъекта РФ), сферы деятельности организации (уровень дифференциации заработной платы работников организаций), социально-экономического статуса (работающие, пенсионеры, инвалиды и т.п.) и пр.

3 этап. Выяснение причин сокращения дифференциации уровня доходов (в случае ее положительной динамики), которыми могут быть:

1. Сокращение доли низких доходов возможно в случае, если:

- находят официальное отражение дохода ранее существовавшие в теневом секторе экономики. В данном случае на финансовое состояние физических лиц, их получающих, данная ситуация влияния не оказывает. Хотя это, безусловно, положительная тенденция для государства.

- реального повышения уровня доходов физических лиц данной группы.

2. Снижение официального уровня высоких доходов, что может быть связано с экономическим кризисом или «уходом» данной категории доходов в «тень» из-за, например, существенного налогового давления или т.п.

Таким образом, сокращение дифференциации доходов, способствующее экономическому и общественному развитию, будет только в случае, когда будет улучшаться благосостояние лиц с низкими доходами. Это означает: рост потребления данной группы физических лиц; сокращение теневого сектора для доходов любого размера; рост доходов каждой группы. При этом темпы роста доходов лиц с низким уровнем доходов должны быть выше остальных групп.

2. Предприниматели (рис.15).

На первый взгляд развитие категории предпринимательства выражается в основном показателе, отражающем результаты их экономической деятельности, - росте доходов. Доходы могут увеличиться за счет появления новых субъектов предпринимательства, выделения определенного вида деятельности из организаций (в целях оптимизации), что не означает развитие сферы предпринимательства. Уровень доходов предпринимателей должен быть таким, чтобы позволять осуществлять свою деятельность и развиваться, то есть должна быть возможность исполнять все обязательства и инвестировать в развитие.

Таким образом, обязательными условиями для осуществления деятельности и развития предпринимательства являются:

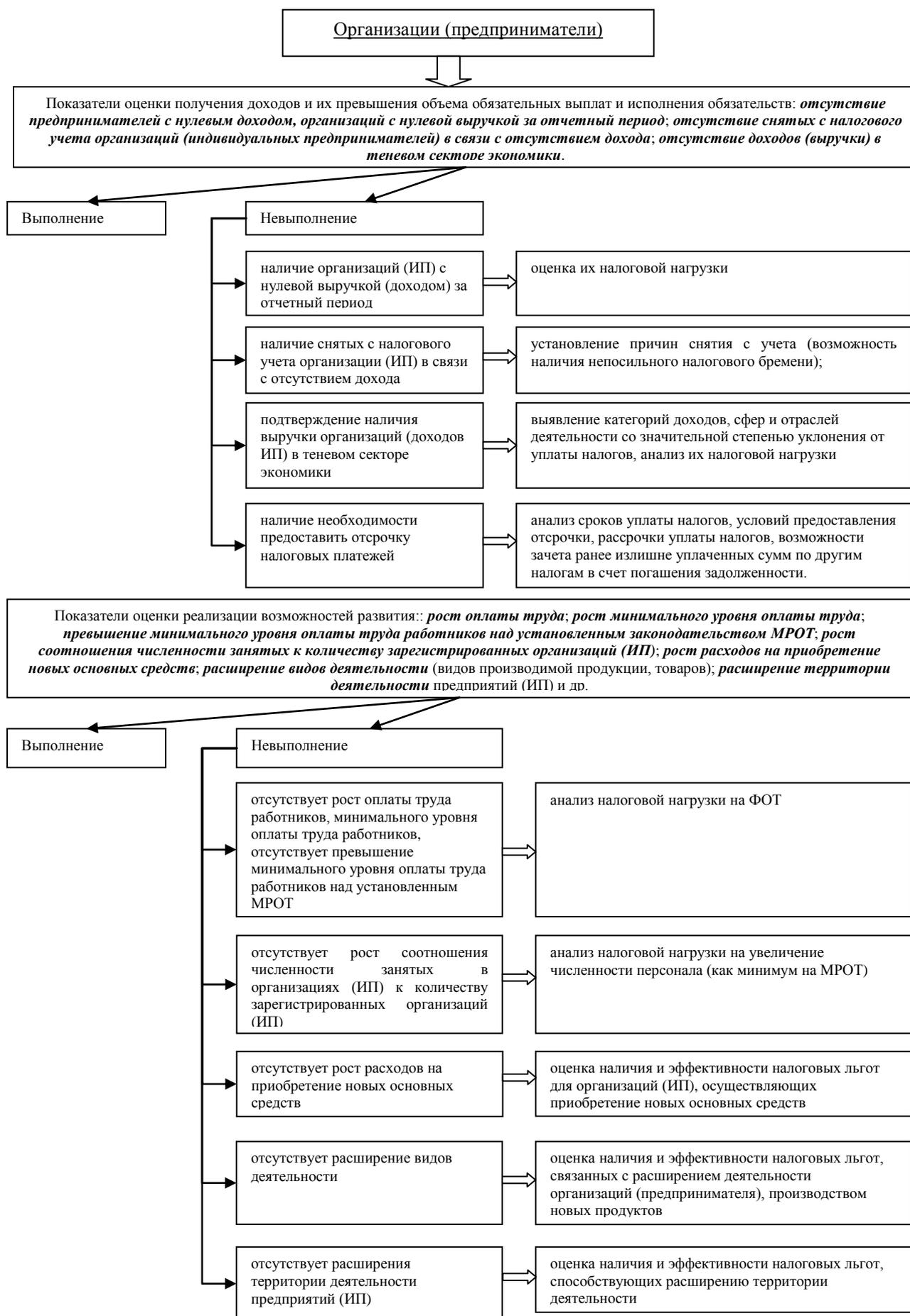


Рисунок 15 – Показатели оценки состояния организаций (ИП)

1. Получение дохода. То есть за отчетный период должна быть произведена продукция (оказаны услуги, выполнены работы). Показателями выполнения данного условия будет:

- отсутствие предпринимателей с нулевым доходом за отчетный период;
- отсутствие снятых с налогового учета индивидуальных предпринимателей в связи с отсутствием дохода;
- отсутствие доходов от предпринимательской деятельности в теневом секторе экономики.

Размер дохода от предпринимательской деятельности должен позволять обеспечивать обязательные выплаты и исполнение всех необходимых обязательств. Показателями выполнения будет подтверждение платежеспособности предпринимателей, то есть оплата обязательных платежей, расходных обязательств за счет собственных источников (доход); отсутствие привлечение заемных средств для оплаты текущих выплат; отсутствие несвоевременной оплаты обязательных платежей (заявлений предпринимателей о предоставлении отсрочки налоговых выплат) в связи с недостаточностью средств.

2. Достаточность средств (после уплаты налогов) для инвестирования в развитие, что проявляется в повышении заработной платы сотрудникам (или выводу из тени оплаты труда, выплате всех обязательных платежей: налогов, социальных отчислений); создании новых рабочих мест; приобретении новых объектов собственности, оборудования, техники; организации новых производств (участков) и т.д.

Показателями выполнения являются рост оплаты труда, занятых в сфере предпринимательства; рост минимального уровня оплаты труда среди занятых в сфере предпринимательства (официального); превышение минимального уровня оплаты труда среди занятых в сфере предпринимательства над минимальным уровнем оплаты труда, установленным законодательством (который, в свою очередь, превышает достойный уровень прожиточного минимума); рост соотношения численности занятых в сфере предпринимательства к количеству зарегистрированных индивидуальных предпринимателей; рост расходов на

приобретение новых основных средств в структуре расходов предпринимателей; рост видов деятельности (продукции, товаров), осуществляемых (производимых) индивидуальными предпринимателями; расширение территории деятельности индивидуальных предпринимателей и др.

### 3. Организации (рис 15).

Аналогично предыдущей категории развитие предприятий выражается в разнообразных показателях, отражающих результаты их экономической деятельности. И рост доходов по данной категории не может однозначно свидетельствовать об устойчивом развитии представителей данной категории. Рост доходов предприятий в целом может происходить за счет расширения деятельности отдельных организаций, скорее всего крупных по своему масштабу деятельности. Поэтому в такой ситуации вряд ли можно заявлять об устойчивом финансовом состоянии всех компаний и наличии у них возможности к развитию.

Общее правило развития организаций: уровень их доходов должен позволять осуществлять свою деятельность и инвестировать в расширение производства.

Таким образом, обязательные условия для осуществления деятельности и развития организаций:

1. Получение дохода от своей деятельности. Это означает, что должна быть выручка, уровень которой сохраняется в нужном размере или увеличивается. Цель любой коммерческой организации – получение прибыли (доходы за вычетом расходов). Показателями выполнения рассматриваемого условия будет:

- отсутствие организаций с нулевой выручкой за отчетный период;
- отсутствие снятых с налогового учета организаций в связи с отсутствием дохода;
- отсутствие выручки организаций в теневом секторе экономики.

Доходы, полученные организацией должны быть больше необходимых обязательных платежей и исполнения всех расходных обязательств. Показателями выполнения будет подтверждение платежеспособности организаций, то есть оплата обязательных платежей, расходных обязательств, произведенных за

отчетный период не должна превышать объем доходов компании (начислений), должно быть отсутствие несвоевременной оплаты обязательных платежей (заявлений о предоставлении отсрочки налоговых выплат) в связи с недостаточностью средств.

2. Достаточность средств (после выплаты всех налогов) для инвестирования в развитие: повышения заработной платы сотрудникам (или вывод из тени оплаты труда); создания новых рабочих мест; приобретения новых объектов собственности, оборудования, техники; организации новых производств (участков) и т.д.

Показатели выполнения данного условия: рост оплаты труда, занятых в организациях; рост минимального уровня оплаты труда среди занятых в организациях (официального); превышение минимального уровня оплаты труда среди занятых в организациях над минимальным уровнем оплаты труда, установленным законодательством (который, в свою очередь, превышает достойный уровень прожиточного минимума); рост соотношения численности занятых в организациях к количеству зарегистрированных организаций (в разрезе масштабности); рост расходов на приобретение новых основных средств в структуре расходов организаций; рост видов деятельности (продукции, товаров), осуществляемых (производимых) организациями; расширение территории деятельности предприятий и др.

В случае выявления отрицательной динамики индикаторов состояния каких-либо категорий плательщиков (относящихся к определенным отраслям экономики, территориям) следует рассмотреть влияние действующих налоговых инструментов в отношении данных лиц и оценить их влияние на показатели финансово-хозяйственной деятельности.

1. При оценке состояния физических лиц может быть установлено:

1.1. Минимальный уровень дохода физических лиц ниже прожиточного минимума (со всеми обязательными платежами), при условии, что данные, использованные для расчета указанного показателя, соответствуют действительности, а не искажены существованием у этой группы лиц «теневых»

доходов). Это означает, что определенная часть населения имеет доход, не позволяющий обеспечить необходимый уровень жизни.

Под величиной прожиточного минимума в данном случае понимаются все обязательные платежи, в том числе и налоговые. Таким образом, анализ регулирующего действия налоговой системы в сложившейся ситуации предполагает анализ сумм налогов, подлежащих уплате с официально установленного минимального дохода.

Эффективное регулирующее действие налоговой системы в данном случае можно признать тогда, когда существуют такие налоговые инструменты, не позволяющие налогообложению распространяться на ту часть дохода, которая соответствует величине прожиточного минимума. В противном случае, состояние налогоплательщиков с минимальными доходами будет ухудшаться.

1.2. Усиление дифференциации уровня доходов, рост доли низких доходов. Данная ситуация является обострением предыдущего состояния. И, соответственно, следует провести мероприятия указанные выше и дополнительно проанализировать, какие еще налоговые инструменты могут усугублять положение. Это могут быть:

- прогрессивная шкала налогообложения доходов физических лиц, которая может быть реализована и с пропорциональной налоговой ставкой за счет применения льгот и освобождений для лиц с более высокими доходами;
- льготный порядок обложения категорий с высокими доходами по каким-либо налогам.

При отсутствии подобных инструментов в действующей налоговой системе можно признать эффективной ее регулирующую функцию по данному направлению.

1.3. Сокращение объема потребления физических лиц с низким уровнем дохода. Помимо предыдущего анализа необходимо обратить внимание на косвенные налоги (НДС) в отношении товаров первой необходимости (того, что потребляется лицами с минимальным уровнем дохода).

При оценке данного фактора как несущественного (может по сравнению с другими, например, инфляционным ростом цен и др.) регулирующая функция налоговой системы в указанном направлении выполняется эффективно.

#### 1.4. Рост теневого сектора для доходов любого размера.

Следует изучить, какие категории дохода составляют объемы «теневого» сектора в основной массе. Затем исследовать инструменты налоговой системы, влияющие на данные доходы, то есть рассчитать и проанализировать налоговую нагрузку. При подтверждении оправданности налоговых инструментов, можно говорить о правильности налогового регулирования в данном направлении.

1.5. Снижение доходов каждой группы может означать влияние чрезмерной налоговой нагрузки на физических лиц.

Предлагается оценить налоговую нагрузку на физических лиц, анализируя все налоги с физических лиц (как уплачиваемые в бюджет, так и косвенные налоги) в сопоставлении с доходами – определенными фиксированными величинами. Проблемы данной оценки: усредненность данных, проблема определения косвенных налогов.

Расчет налоговой нагрузки на население предлагается дифференцировать по уровню доходов физических лиц, например, таким как: уровень минимального размера оплаты труда; уровень средней заработной платы; уровень верхней границы среднего класса; высокие доходы.

Для каждой группы необходимо определить, какие налоги, и в каком размере должны быть уплачены, объем обязательных платежей (есть ли льготы при низком доходе), какими льготами может воспользоваться человек, на что направлены его основные средства: потребление, сбережение или инвестирование.

Налоги с физических лиц влияют на личные доходы каждого гражданина, а также на затраты предприятия (НДФЛ, социальные взносы). Целесообразно провести анализ затрат на содержание работника предприятию при официальном трудоустройстве и соответствии уровня экономической ситуации в стране.

1.6. Темпы роста доходов лиц с низким уровнем доходов ниже остальных групп. Необходимо проверить наличие льготных налоговых инструментов для лиц с низким уровнем дохода.

2. При оценке состояния индивидуальных предпринимателей и организаций предлагается использовать следующие показатели:

2.1. Наличие организаций и предпринимателей с нулевой выручкой (доходом, прибылью) за отчетный период.

Соответственно, предпринимательская деятельность не осуществлялась или расходы превысили уровень доходов. В отношении предпринимателей следует определить объем налогов на различных системах обложения при определенном уровне базовой доходности, малой численности персонала. Для организаций необходимо оценить их налоговые обязательства и уровень налоговой нагрузки.

2.2. Наличие снятых с налогового учета организаций и индивидуальных предпринимателей в связи с отсутствием дохода. Необходимо проверить было ли снятие с учета осуществлено из-за непосильного налогового бремени.

2.3. Наличие выручки организаций, доходов от предпринимательской деятельности в теневом секторе экономики. Требуется изучение категорий доходов, сфер и отраслей деятельности, в которых чаще всего происходит уклонение от уплаты налогов. Провести анализ налоговой нагрузки на данные категории доходов и виды экономической деятельности.

2.4. Невозможность оплаты обязательных платежей, расходных обязательств за счет собственных источников (доход). Необходимо проанализировать уровень налоговой нагрузки.

2.5. Несвоевременная оплата обязательных платежей (заявления о предоставлении отсрочки налоговых выплат) в связи с недостаточностью средств. Требуется провести анализ сроков уплаты налогов, наличия возможности отсрочки, рассрочки уплаты налогов при ожидании плательщика исполнения контрагентами обязательств в его пользу.

2.6. Отсутствие роста оплаты труда занятых в организациях (сфере предпринимательства), а также минимального (официального) уровня оплаты

труда, превышения минимального уровня оплаты труда среди занятых в организациях (сфере предпринимательства) над минимальным уровнем оплаты труда, установленным законодательством (который, в свою очередь, должен превышать достойный уровень прожиточного минимума). Требуется провести анализ налоговой нагрузки на фонд оплаты труда организации (индивидуального предпринимателя).

2.7. Отсутствие роста соотношения численности занятых в организациях (сфере предпринимательства) к количеству зарегистрированных организаций (индивидуальных предпринимателей) в разрезе их масштабности. Увеличение численности занятых влечет рост фонда оплаты труда, как минимум на уровень официального установленного МРОТ. Поэтому следует провести анализ налоговой нагрузки на увеличение численности персонала (как минимум на МРОТ).

2.8. Отсутствие роста расходов на приобретение новых основных средств в структуре расходов организаций (индивидуальных предпринимателей). Необходимо оценить наличие и эффективность применения (при их наличии) налоговых льгот для организаций (предпринимателей), осуществляющих приобретение новых основных средств.

2.9. Отсутствие роста видов деятельности (продукции, товаров), осуществляемых (производимых) организациями (индивидуальными предпринимателями). Необходимо оценить наличие и эффективность применения (при их наличии) налоговых льгот, связанных с расширением деятельности организации (индивидуального предпринимателя), производством новых продуктов.

2.10. Отсутствие расширения территории деятельности организаций (индивидуальных предпринимателей) и др. Необходимо оценить наличие и эффективность применения (при их наличии) налоговых льгот в связи с расширением территории деятельности организации (индивидуального предпринимателя).

3. Блок – реализация интересов получателей налоговых платежей (бюджетов различных уровней).

Финансовое состояние бюджетов любого уровня определяется их способностью осуществлять расходные обязательства за счет средств, полученных от закрепленных источников доходов. То есть без необходимости дополнительного финансирования из бюджета вышестоящего уровня или иных внебюджетных источников.

Показатель эффективности регулирующей функции налоговой системы может быть выражен в отсутствии дефицита бюджета, что означает достаточность средств бюджета любого уровня (возможность их регулирования за счет налоговых поступлений).

При наличии дефицита бюджета следует провести анализ налоговых инструментов, способствующих реализации интересов государства. В случае их обоснованности можно говорить об эффективности налогового регулирования по данному направлению. А причины дефицита бюджета обосновывать недопоступлением неналоговых доходов.

Итак, предлагаемая методика оценки регулирующей функции налоговой системы позволяет оценить способность налоговой системы содействовать достижению тактических и стратегических целей государственной политики, а также воздействие налоговых инструментов и механизмов на состояние участников налоговых отношений.

## Выводы по главе 2

1. В параграфе 2.1. систематизированы подходы к оценке эффективности налоговой системы РФ, а также предложена их классификация по основным признакам: способу расчета, совокупности показателей, сгруппированных по определенному признаку, области анализа налоговой системы, субъекту, осуществляющему оценку, уровню анализа налоговой системы; классификация дополнена самостоятельным признаком – по

выполняемым функциям; выявлены преимущества и недостатки применяемых подходов к оценке эффективности налоговой системы. Систематизированы показатели оценки и их классификации, выделяемые в научной литературе.

2. Предложена авторская методика оценки эффективности налоговой системы РФ, основанная на функциональном подходе, позволяющая получать более объективные показатели оценки посредством: а) четкого соответствия цели оценки и используемого состава показателей; б) учета противоречивости регулирующего воздействия налогового механизма (выполняемых налоговой системой функций).

3. Предложена методика оценки эффективности выполнения фискальной функции налоговой системы, особенностью которой является выделение показателей по направлениям максимизации налоговых поступлений и минимизации затрат на их получение, а также предложения интегрального показателя оценки.

4. Предложена методика оценки эффективности выполнения контрольной функции налоговой системы, особенностью которой является группировка показателей по отдельным целевым направлениям контрольной функции (собираемость, объективность затрат, динамика задолженности, эффективность работы налоговых органов, соблюдение налогового законодательства участниками налоговых отношений), а также внедрение интегрального показателя оценки.

5. Систематизированы показатели выполнения регулирующей функции налоговой системы в соответствии с направлениями, предлагаемыми для ее оценки: показатели достижения цели регулирующей функции налоговой системы (социально-экономические показатели и показатели эффективности налоговых инструментов), показатели оценки состояния налогоплательщиков (налоговой нагрузки) и распределения средств между уровнями бюджета; предложена методика оценки эффективности выполнения регулирующей функции налоговой системы.

### 3 Оценка эффективности налоговой системы РФ

#### 3.1 Оценка эффективности фискальной и контрольной функций налоговой системы РФ за период 2006-2014 гг.

Анализ состояния российской налоговой системы (фискальной и контрольной функций) осуществлен на основе доступной информации: официальных данных ФНС России, Министерства финансов России, органов государственной статистики, отчетов счетной палаты. Для проведения более полной оценки в соответствии с предложенной системой показателей необходимы сведения, относимые в ФНС к категории «ДСП» (для служебного пользования).

В результате апробации предлагаемой методики оценки эффективности налоговой системы были рассчитаны следующие показатели:

##### 1. Коэффициент собираемости налогов.

По данным методики ФНС России уровень собираемости налогов следует рассчитывать поквартально (нарастающим итогом) как процентное отношение уплаченных налогов к начисленным суммам. Рассчитанное таким образом фактическое значение показателя составило 99,15% в 2013 году, что оказалось выше запланированного значения (97,2%). Однако, наблюдается дефицит бюджета (Таблица 6).

Таблица 6 – Исполнение федерального бюджета

Показатель	Период				
	2010	2011	2012	2013	2014
Доходы. млрд. руб.	8 305, 4	11 367, 7	12 855, 5	13 019, 9	14 496,9
Расходы. млрд. руб.	10 117,5	10 925, 6	12 895, 0	13 342, 9	14 831,6
Составлено на основании заключений Счетной палаты РФ на отчет об исполнении федерального бюджета и данных прогноза налоговых доходов федерального бюджета					

Кроме того, по данному направлению налоговой службой рассчитывается второй показатель критерия собираемости налогов и сборов (в соответствии с Методикой оценки эффективности налоговых органов 2007 года) - уровень

отклонения фактических налоговых поступлений в федеральный бюджет от прогнозных значений. Каждый квартал формируются прогнозы администрируемых ФНС поступлений налоговых доходов в форме отчета 1-ПД «Предложения по прогнозу поступления доходов, администрируемых ФНС России». Однако, в течение года многократно (от двух до четырех раз), а по региональным бюджетам – до пяти-шести раз осуществляются корректировки доходных позиций федерального бюджета. В результате чего первоначально утвержденные объемы поступлений налогов, составляющие контрольные задания налоговых органов, многократно корректируются в процессе исполнения бюджетов. В отчетах Счетной палаты РФ за 2010-2014 гг. наблюдается ежегодное перевыполнение плановых значений по налоговым поступлениям в федеральный бюджет (Таблица 7).

Таблица 7 – Собираемость налогов ФНС России (по данным заключений Счетной палаты РФ) за 2010-2014 гг.

Показатель	Период				
	2010	2011	2012	2013	2014
Собираемость налогов (Федеральный бюджет) ФНС России, %	104,9	101,1	100,3	100,4	101,9
Перевыполнение (Федеральный бюджет) ФНС России, млн. руб.	150 535,0	50 015,0	16 877,4	19 319,0	118 243,8
Составлено на основании заключений Счетной палаты РФ на отчет об исполнении федерального бюджета и данных прогноза налоговых доходов федерального бюджета					

Предлагаемый автором показатель собираемости налогов учитывает все платежи, установленные налоговой системой, за определенный отчетный период (год). Для расчета данного показателя информационным источником явились данные формы №1-НМ (раздел 1) «Доходы, администрируемые налоговыми органами» стр. (1010 + 2534 + 3070) значения поступления налогов, сборов, иных обязательных платежей в доходы: федерального бюджета и консолидированного бюджета субъекта РФ. Однако, установлено, что отсутствует доступная информация о прогнозе суммы налоговых поступлений в доходы федерального бюджета и консолидированных бюджетов субъектов РФ. В связи с отсутствием полноценных сведений (в отношении консолидированного бюджета РФ),

приведем значения данного показателя, рассчитанного для оценки собираемости налогов по федеральному бюджету (Таблица 8).

Результаты расчета позволяют сделать следующий вывод. За рассмотренные пять лет налоговая система РФ позволяет собирать столько налоговых доходов, сколько запланировано для федерального бюджета (с небольшим отклонением в 2012 году). Это положительная характеристика налоговой системы.

Таблица 8 – Собираемость налогов (по расчету автора) за 2010-2014 гг.

Показатель	Период				
	2010	2011	2012	2013	2014
Собираемость налогов (Федеральный бюджет), %	105,3	100,6	99,5	100,1	101,5
Сумма налогов, поступившая в федеральный бюджет, млрд. руб.	4 401, 9	5 985, 2	6 853 ,2	7 063 ,8	7 921 ,2
Планируемая сумма налоговых поступлений (Федеральный бюджет), млрд. руб.	4 178, 7	5 951, 2	6 884 ,8	7 059, 9	7 805,6
Составлено на основании заключений Счетной палаты РФ на отчет об исполнении федерального бюджета и данных прогноза налоговых доходов федерального бюджета, расчетов автора					

В дополнение были проанализированы данные о собираемости налогов регионального уровня по субъекту РФ Томской области. Согласно заключениям контрольно-счетной палаты ТО за 2014 год показатель собираемости налогов составил 91,2% к кассовому плану, что подтверждает недостаточный уровень рассматриваемого показателя по субъекту РФ.

2. Общая сумма задолженности, срок уплаты которой истек, погашенная в отчетном периоде. На основании информации отчетной формы ФНС России №4-НМ об общей сумме задолженности по налогам и сборам, задолженности, невозможной ко взысканию налоговыми органами, задолженности по пеням и налоговым санкциям и величине списанной налоговой задолженности за период с 2006 по 2014 гг. (Таблица 9) сделаны следующие выводы.

Информация о сроках возникновения налоговой задолженности отсутствует. Исходя из тенденций роста задолженности в целом, задолженности, невозможной к взысканию и т.п., значительным суммам списания задолженности можно сделать вывод об отрицательной динамике данного направления.

Возможной причиной данной ситуации может быть несправедливый уровень налоговой нагрузки (непосильное налоговое бремя для отдельных категорий плательщиков).

Таблица 9 – Показатели налоговой задолженности за 2006-2014 гг.

Показатель	период								
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Задолженность по налогам и сборам, млрд. руб.	757,5	574,9	559,1	699,0	704,5	675,3	728,2	770,3	802,7
в том числе:									
Недоимка	245,3	227,4	223,5	323,4	315,5	289,2	346,7	384,9	430,3
Приостановленные к взысканию платежи	119,8	90,5	65,8	73,0	60,1	44,4	46,1	38,8	39,4
Невозможная к взысканию налоговая задолженность				10,8	14,5	23,1	9,3	8,1	11,0
Задолженность по пеням и налоговым санкциям	745,9	436,9	407,8	455,0	395,5	329,4	319,4	329,0	336,1
в том числе невозможная к взысканию задолженность				12,2	9,8	14,9	3,7	2,0	3,2
Списанная задолженность	162,5	146,9	186,7	127,3	119,6	239,7	222,8	170,1	204,3

На основании формы № 4-НМ

3. Показатель уровня затрат на содержание налоговых органов в расчете на 100 руб. поступлений налогов и сборов.

Таблица 10 – Расчет уровня затрат на содержание налоговых органов за 2006-2014 гг.

Показатель	Период								
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Уровень затрат на содержание налоговых органов	0,91	1,21	1,09	1,24	1,07	0,94	0,86	0,88	0,94
Расходы на Федеральную налоговую службу, млрд. руб.	61,5	98,4	108,1	103,0	97,4	103,8	108,8	114,9	134,1
Налоговые доходы консолидированного бюджета РФ, млрд. руб.	6 743,1	8760,8	9946,7	8321,5	9064,9	11006,5	12653,1	13056,6	14192,4

На основании заключений Счетной палаты РФ на отчет об исполнении федерального бюджета, данных ФНС, расчетов автора

Поступления налогов и сборов, как и расходы на ФНС за период с 2006 г. по 2014 г. ежегодно увеличиваются (Таблица 10). Однако, затраты на налоговую службу растут быстрее, соответственно, анализируемый показатель за последние два года (из рассмотренных) растет. Динамика показателя отрицательная.

4. Количество удовлетворенных жалоб налогоплательщиков на действия/бездействие сотрудников налоговых органов.

По данным ФНС России в 1 квартале 2014 года в налоговые органы в целом по России поступило около 10 тысяч жалоб. В пользу налогоплательщиков удовлетворяется 35% жалоб и 12% оспариваемых налогоплательщиками сумм.

Информация для анализа количества удовлетворенных жалоб налогоплательщиков в целом по РФ в динамике отсутствует, но исходя из значений данного показателя за период 2013-2015 гг. по некоторым субъектам РФ, можно сделать вывод о том, что существенно он не изменился. Данные о соотношении удовлетворенных жалоб и общего количества рассмотренных обращений по субъектам РФ следующие:

- УФНС по Московской области – 40,6 % (2014 г.) и 33,6 % (2013 г.).
- УФНС республики Карелия – 28,9 % (2015 г.) и 31,1 % (2014 г.);
- УФНС по Калининградской области – 24,6 % (1 полугодие 2015 г.) и 48,1 % (1 полугодие 2014 г.);
- УФНС по Владимирской области – 27,8% (1 полугодие 2015 г.);
- УФНС Хабаровского края – 54% (2015 г.).

Динамика показателя по регионам различается, по большинству рассмотренных регионов наблюдается рост показателя. В некоторых УФНС довольно значительный, например, в Липецкой области за 1 кв. 2016 г. по сравнению с аналогичным периодом 2015 года количество удовлетворенных жалоб налогоплательщиков увеличилось в 2,8 раза. Основными причинами удовлетворения жалоб налогоплательщиков являются: неправильное применение налоговым органом норм налогового законодательства; применение обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика; отсутствие надлежащей доказательственной базы и иные причины удовлетворения.

Итак, в целом выполнение контрольной функции по данному направлению неэффективно.

#### 5. Коэффициент охвата налогоплательщиков камеральными проверками.

По данным отчетной формы налоговых органов №2-НК получена информация о количестве проведенных камеральных проверок. Эти сведения сопоставлены с количеством зарегистрированных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей согласно данным государственных реестров (Таблица 11).

Таблица 11 – Данные о количестве проведенных камеральных проверок и зарегистрированных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей за 2011-2014 гг.

Показатель	Период			
	2011	2012	2013	2014
Количество проведенных камеральных проверок, тыс.ед.	36 355, 6	34 879, 4	34 190, 6	32 870, 0
Количество зарегистрированных в ЕГРЮЛ юридических лиц, тыс.ед.	62 369, 9	69 371, 6	75 526, 2	81 758, 2
Количество зарегистрированных в ЕГРИП индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, тыс.ед.	51 802, 8	57 301, 3	62 529, 4	66 814, 3
По данным формы №2-НК				

Исходя из анализа имеющейся информации, можно сделать вывод: для расчета предлагаемого показателя не хватает информации о количестве проверенных камеральными проверками плательщиков. Официальные данные ФНС России содержат информацию только о количестве проведенных проверок. Необходимо отметить тенденцию роста количества зарегистрированных организаций и индивидуальных предпринимателей, в то время как количество камеральных налоговых проверок снижается. Очевидно, что проверяются не все налогоплательщики, что свидетельствует о недостаточной эффективности контроля данного направления.

#### 6. Коэффициент качества проверок.

Данные ФНС России по количеству проверок, выявивших нарушения, в соответствии с формой №2-НК за 2011-2014 приведены в таблице 12.

Таблица 12 – Данные о количестве проверок, выявивших нарушения, в 2011-2014 гг.

Показатель	Период			
	2011	2012	2013	2014
Количество проверок, выявивших нарушения, тыс.ед.	2 169,2	1 933,6	1 805,8	2 000,2
По данным формы №2-НК				

Сумма уменьшенных платежей по решениям судебных органов в 2013 году составила 78,1 млрд. руб. согласно данным, опубликованным на официальном сайте ФНС России. Исходя из данных о сумме уменьшенных платежей по решениям судебных органов, можно сделать вывод о наличии проверок, выявивших нарушения, решения которых впоследствии были оспорены. Но отсутствует информация об их количестве. Поэтому рассчитать предлагаемый коэффициент качества проверок не удалось.

#### 7. Коэффициент эффективности выездных проверок.

Для расчета коэффициента эффективности выездных проверок требуются данные ФНС России о суммах доначислений (приведены в таблице 13), однако отсутствуют данные о затратах на проведение проверок. Поэтому, информации для расчета показателя недостаточно.

Таблица 13 – Суммы доначислений налогов за 2011-2013 гг.

Показатель	Период			
	2011	2012	2013	2014
Суммы доначислений, млрд. рублей	287,2	314,7	280,8	290,9
По данным формы №2-НК				

#### 8. Доля правомерно доначисленных налогов и налоговых санкций.

Исходя из информации, полученной с официального сайта ФНС России о сумме уменьшенных платежей по решениям судебных органов в 2013 году, составивших 78,1 млрд. руб., что меньше аналогичного показателя за 2012 г. на 7,8 млрд. руб., или на 9,1 %, рассчитано значение показателя доли правомерных доначислений налогов и налоговых санкций за 2012 и 2013 годы.

Таблица 14 – Расчет доли правомерных доначислений

Показатель	Период			
	2011	2012	2013	2014
Доля правомерно доначисленных налогов и налоговых санкций		76,54%	76,5 %	
Правомерные доначисления	Нет данных	280,2	254,3	Нет данных
Сумма уменьшенных платежей, млрд. рублей	Нет данных	- 85,9	- 78,1	Нет данных
Сумма доначислений, млрд. рублей	340, 1	366, 1	332, 4	347, 5
По данным формы №2-НК и расчетов автора				

Полученные значения позволяют сделать следующий вывод: снижение суммы уменьшенных платежей в 2013 году на 9,1% не привело к изменению доли правомерных доначислений, поскольку общая сумма доначислений уменьшилась.

#### 9. Коэффициент взысканий.

На основании имеющейся информации о сумме правомерных доначислений и сумме взысканий правомерных доначислений за 2012 и 2013 годы рассчитан коэффициент взысканий (Таблица 15).

Таблица 15 – Расчет коэффициента взысканий за 2012-2013 гг.

Показатель	2012	2013
Коэффициент взысканий, %	51,64	67,56
Сумма взысканий правомерных доначислений, млрд. рублей	144,7	171,8
Сумма правомерных доначислений, млрд. рублей	280,2	254,3

Согласно данным ФНС России в результате проведения мероприятий налогового контроля (выездных и камеральных налоговых проверок) в 2013 г. в бюджет поступило 171,8 млрд. руб. дополнительно начисленных платежей, что на 27,1 млрд. руб. (18,7%) больше, чем в 2012 г. Уровень взыскания налоговых платежей по результатам контрольных мероприятий в 2013 году составил 67,56%, что на 15,9 п. п. выше, чем в 2012 году, что свидетельствует о повышении качества проведения контрольных мероприятий, сборе достаточной доказательственной базы по выявляемым правонарушениям. Однако, значение коэффициента взысканий 67,56% значительно отличается от стопроцентного

уровня, что подтверждает недостаточную эффективность выполнения контрольной функции по данному направлению.

10. Сравнение динамики доходов населения и динамики их потребления и сбережения.

Для расчета показателя «Сравнение динамики доходов населения и динамики их потребления и сбережения» за период с 2003 по 2014 год использованы данные о среднедушевых доходах населения по РФ, денежных расходах и сбережениях, полученные из отчетов Федеральной службы статистики о динамике среднедушевых доходов населения по РФ и уровне и структуре располагаемых ресурсов домашних хозяйств». (Таблица 16).

Таблица 16 – Сравнение динамики доходов населения и динамики их потребления и сбережения за период с 2003 по 2014 гг.

Годы	Среднедушевые доходы населения по РФ (рублей в месяц)	Динамика доходов	Денежные расходы (в среднем на чел. в месяц; рублей)	Динамика расходов	Прирост сбережений (в среднем на чел. в месяц; рублей)	Динамика сбережений	Отношение динамики потребления к динамике доходов	Отношение динамики сбережений к динамике доходов
2003	5 167,40		3 148,50		147,40			
2004	6 399,00	23,8	3 924,80	24,7	226,40	53,6	3,4	124,9
2005	8 088,30	26,4	5 057,90	28,9	390,40	72,4	9,4	174,4
2006	10 154,80	25,5	6 199,50	22,6	531,40	36,1	-11,7	41,4
2007	12 540,20	23,5	8 062,40	30,0	727,50	36,9	27,9	57,1
2008	14 863,60	18,5	10 335,30	28,2	1 183,70	62,7	52,2	238,5
2009	16 895,00	13,7	10 737,40	3,9	1 208,40	2,1	-71,5	-84,7
2010	18 958,40	12,2	12 688,01	18,2	1 418,53	17,4	48,7	42,4
2011	20 780,00	9,6	14 432,00	13,7	1 579,50	11,3	43,1	18,1
2012	23 221,10	11,7	16 062,55	11,3	1 921,93	21,7	-3,8	84,5
2013	25 928,20	11,7	18 089,93	12,6	2 491,23	29,6	8,3	154,1
2014	27 766,60	7,1	19 447,17	7,5	2 803,18	12,5	5,8	76,6

Составлено по данным Федеральной службы статистики (на основании отчетов «Динамика среднедушевых доходов населения по РФ», «Уровень и структура располагаемых ресурсов домашних хозяйств»)

Рассчитана динамика указанных показателей за рассмотренный период, а также отношение динамики потребления и сбережения к динамике доходов. Результаты расчетов подтверждают, что темпы роста потребления (за

исключением 2006, 2009 и 2012 гг.) и сбережений (за исключением 2009 г.) опережают темпы роста доходов. Это может означать наличие «теневых» доходов, скрытых от официальной статистики.

Показатели соблюдения законодательства о налогах и сборах, учитывая их незначительный «вес» в системе оценки эффективности контрольной функции и трудоемкость расчета, не анализировались.

В таблице 17 приведены сводные данные по расчету интегрального показателя оценки выполнения контрольной функции налоговыми органами РФ. Итоговое значение интегрального показателя составило 50, что обеспечено выполнением только коэффициента собираемости налогов (рассчитанному по

Таблица 17 – Сводные данные по расчету интегрального показателя оценки выполнения контрольной функции

Показатель	Эффективное значение	Вес показателя	Оценка выполнения показателя (выполнение – 1, невыполнение – 0, нет данных «-»)	Значение интегрального показателя
<b>Контроль достаточности налоговых поступлений в бюджет</b>		<b>50</b>	<b>1</b>	<b>50</b>
Коэффициент собираемости налогов (ФБ)	$\geq 100\%$	50	1	50
<b>Контроль использования бюджетных средств на организацию налоговой системы</b>		<b>5</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Показатель уровня затрат на содержание налоговых органов в расчете на 100 руб. поступлений налогов и сборов	Снижение или стабильный уровень относительно предыдущего периода	5	0	0
<b>Контроль динамики налоговой задолженности</b>		<b>5</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Общая сумма задолженности, срок уплаты которой истек, погашенная в отчетном периоде	$\geq$ Прирост задолженности с прошедшим сроком уплаты за отчетный период	5	0	0
<b>Контроль эффективности работы налоговых органов</b>		<b>30</b>		<b>0</b>
Количество удовлетворенных жалоб налогоплательщиков по налоговым спорам	Отсутствие жалоб или снижение их количества относительно предыдущего периода	5	-	
<i>Группа показателей эффективности контрольных мероприятий:</i>				
Коэффициент охвата налогоплательщиков камеральными проверками	100%	5	-	
Коэффициент качества проверок	100%	5	-	
Коэффициент эффективности выездных проверок	$\geq 1$	5	-	
Доля правомерно доначисленных налогов и налоговых санкций в общей сумме дополнительно начисленных платежей	100% или увеличение относительно предыдущего периода;	5	0	0
Коэффициент взысканий	100%	5	0	0
Сравнение динамики доходов населения и динамики их потребления и сбережения	Соответствие динамики доходов с динамикой потребления и сбережения	1	0	0
Всего по показателям				<b>50</b>

федеральному бюджету). В соответствии с характеристикой значения интегрального показателя, можно сделать вывод об удовлетворительном выполнении контрольной и фискальной функций налоговой системой России. Однако на региональном уровне выявлено недостаточная собираемость налогов. Поэтому необходимо сделать вывод о необходимости повышения эффективности фискальной и контрольной функции налоговой системы РФ.

Итак, в настоящее время наблюдается недостаточная эффективность деятельности налоговых органов по выполнению фискальной и контрольной функций. Результаты оценки эффективности налоговой системы за период 2010-2014 гг.: выполнение показателя собираемости налогов федерального бюджета, кроме 2012г. (согласно заключениям счетной палаты России), недостаточная собираемость налогов регионального уровня, недостаточная эффективность работы налоговых органов, подтверждаемая ростом налоговой задолженности, ростом уровня затрат на содержание налоговых органов, недостаточный охват камеральными проверками, значительный процент сумм уменьшения доначислений (более 20% за 2012 и 2013 гг.), уровень взысканий существенно отличается от стопроцентного (67% в 2013 г.). Очевидно, что требуется выяснение причин низкой эффективности работы налоговых органов и принятия решения по их устранению и совершенствованию контрольной деятельности.

### 3.2 Направления повышения эффективности фискальной и контрольной функций налоговой системы РФ

Проведенная оценка выполнения фискальной и контрольной функции свидетельствует о недостаточной эффективности налоговой системы РФ. Выделим направления для ее повышения:

#### 1. Повышение собираемости налогов.

Недостаточный уровень собираемости налогов может объясняться либо недостаточными начислениями налогов, либо непоступлением всех начисленных налогов.

Недостаточность начислений налогов может объясняться низким уровнем установленных налогов или наличием налоговых инструментов, способствующих уменьшению налоговой базы. В российской налоговой системе это выражается, например, в регрессивном характере большинства налогов (или отсутствии прогрессивности): как прямых, так и косвенных. То есть налогоплательщики с меньшими доходами выплачивают относительно большие суммы налогов. С увеличением дохода плательщика нагрузка имеет тенденцию к снижению даже при «плоской» шкале, за счет использования льгот, вычетов и т.п.

Регрессивность в российской налоговой системе проявляется в следующем:

а) распределение основной налоговой нагрузки на низкодоходные слои населения и категории граждан со средним по стране уровнем заработной платы.

К тому же, налогообложение доходов в размере средней заработной платы в России (по эффективной ставке 12,8%) оказывается выше, чем в странах, где действуют прогрессивные модели налогообложения таких, как США (11,5%), Швейцария, Испания, Нидерланды, Япония, Австрия, Германия, Канада, Бельгия [138].

При этом, в отношении доходов примерно более 50 тыс. руб. в месяц налогообложение может приобретать регрессивный характер в зависимости от масштабов использования налоговых вычетов, структуры доходов и других обстоятельств. При доходах меньше этого уровня (до 10 тыс. руб. в месяц) действует пропорциональное налогообложение [138].

К тому же, для российской налоговой системы характерна одинаково нейтральная 13 процентная ставка НДФЛ и в отношении работника, получающего 10 тыс. руб. в месяц, и в отношении руководителя предприятия с доходом более 100 тыс. руб., в то время как первый основную часть заработанной платы потратит на питание, оплату жилья и одежду, а второй на те же направления израсходует менее пятой части своего дохода.

б) наличие дифференцированных ставок по НДФЛ (13, 35, 0 или 9%) при определенных условиях и возможностях выбирать вид деятельности (дохода) порождает налоговое маневрирование в целях уменьшения величины

уплачиваемых налогов. Что характерно для высокодоходных групп населения, а не для большинства работающих по найму;

в) соотношение суммы НДС в цене приобретенных товаров (работ, услуг) к общей величине дохода физического лица будет больше у низкодоходных категорий населения. Пониженные ставки НДС (10%) не решают проблему регрессивности, так как распространяются на категории товаров, а не категории плательщиков;

г) поддержка и льготирование крупного бизнеса. Регрессивность проявляется рядом налоговых льгот (преференций) по налогу на прибыль, которыми фактически могут воспользоваться только крупные производства: «амортизационная премия»; широкие права при финансировании социальных расходов, реализуемые только организациями с высоким уровнем оплаты труда; налоговые льготы для крупных инвесторов при уплате налога на дивиденды (с 2008 г. действует налоговая ставка 0 % при обложении дивидендов, выплачиваемых российским организациям, если их доля в капитале - не менее 50 %); система налогового планирования в части использования льгот для малого бизнеса крупными компаниями (часть малого бизнеса в России - это структуры, сопряженные с крупным бизнесом, которые «выигрывают» налоговую конкуренцию у предприятий, не являющиеся элементами системы налогового планирования);

д) снижение налогового бремени для крупных плательщиков в части налога на добычу полезных ископаемых. Регрессивность выражается и в отношении объемов добычи, и в отношении к доходов компаний;

е) право на применение заявительного порядка возмещения «входного» НДС (решение налогового органа о возмещении налога сразу после подачи налогоплательщиком налоговой декларации) получили крупнейшие налогоплательщики, и только часть из них (которые за предшествующие 3 года заплатили в бюджет не менее десяти млрд. руб. налога на прибыль, НДС, акцизов и налога на добычу полезных ископаемых в совокупности, при этом необходимо проработать не менее трех лет).

ж) более выгодное конкурентное положение имеют организации с высоким уровнем дохода и заработной платой сотрудников в части уплаты социальных взносов.

Недостаточные поступления в бюджет начисленных налогов являются следствием:

- использования недобросовестными налогоплательщиками незаконных возможностей уменьшения налоговых обязательств. Например, в результате масштабного незаконного возмещения НДС государство ежегодно теряет огромные денежные средства, которые в настоящее время уже составляют сотни миллиардов рублей. Величина указанных вычетов приближается к 90% от начисленной суммы НДС, восемь лет назад это значение составляло 79% [148]. Значительная часть НДФЛ и социальных взносов не выплачены государству вследствие применения «серых» схем, то есть отсутствие отражения в официальной бухгалтерской отчетности часть заработной платы сотрудников организаций;

- неэффективного распределение налогов по уровням бюджета и низкой налоговой автономии органов власти субъектов РФ. Например, это наблюдается в случае зачисления НДФЛ в бюджет того субъекта РФ, в котором работает налогоплательщик, при том что расходы, связанные с образованием, здравоохранением и другими социальными потребностями данного работника, осуществляются по месту его жительства. К тому, это связано с существенным снижением количества региональных и местных налогов, в результате чего не обеспечивается финансовая самостоятельность региональных и местных бюджетов, отсутствует основа для их устойчивого функционирования. Бюджеты субъектов РФ существенно зависят от отчислений федеральных налогов и сборов, составляющих практически 80% налоговых доходов этих бюджетов;

- недостаточного осуществления учетных процедур. Местные бюджеты недополучают значительную часть налога на имущество и земельного налога в результате отсутствия в государственном кадастре недвижимости информации о

ряде собственников объектов недвижимости, а также наличия высокой доли бесхозных земель [20, с. 109];

- низкой эффективности контрольных мероприятий.

Направления повышения эффективности данного направления:

- внедрение прогрессивности в налогообложение доходов и имущества;
- совершенствование механизма исчисления и уплаты налогов;
- равномерное распределение налоговой базы и налоговых доходов по территориям по территориям и уровням бюджетов;
- повышение эффективности учетных процедур и контрольных мероприятий.

2. Повышение эффективности затрат на организацию налоговой системы связано с:

- внедрением современных информационных технологий в деятельность налоговых органов;
- формированием оптимальной по уровню сложности (количеству налогов, спецификой элементов) налоговой системы;
- качественным отбором налогоплательщиков для проведения выездных контрольных мероприятий;
- грамотной структурой налоговых органов, позволяющей правильно распределить обязанности между уровнями управления (для избежания дублирования функций).

3. Повышение эффективности контроля динамики налоговой задолженности.

- совершенствование способов урегулирования налоговой задолженности (оснований для предоставления отсрочек и рассрочек по уплате налогов);
- ужесточение мер ответственности учредителей организаций-должников (вплоть до введения уголовной ответственности), увеличение срока исковой давности для взыскания налоговой задолженности до 10 лет [61, с. 123];

- отмена поэтапного применения способов взыскания задолженности и предоставление возможности одновременного действия всех инструментов механизма взыскания [61, с. 123];

- предоставление возможности использования услуг коллекторских агентств по взысканию «проблемной» налоговой задолженности [61, с. 123].

#### 4. Снижение количества удовлетворенных жалоб по налоговым спорам.

Основными причинами удовлетворения жалоб налогоплательщиков являются: неправильное применение налоговым органом норм налогового законодательства; применение обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика; отсутствие надлежащей доказательственной базы и иные причины удовлетворения.

В связи с этим для повышения эффективности данного направления необходимо:

- повышать уровень квалификации и профессионализма сотрудников налоговых органов. В развитых странах действуют жесткие требования при отборе сотрудников налоговой службы. Например, в США для определенных категорий работников налоговых органов обязательное требование – наличие степени профессионального бухгалтера или лицензии юриста [127, с. 71];

- осуществлять усиление ответственности уполномоченных органов власти в сфере налогового контроль за ненадлежащее исполнение норм законодательства о налогах и сборах [175, с. 54];

- усилить взаимодействие ФНС с другими органами государственной власти для получения более полной и оперативной информации.

- устанавливать зависимость заработной платы сотрудника налогового органа от его профессионализма. Например, работники налоговых органов США имеют высокий уровень заработной платы, если им присвоен высокий рейтинг. Многоступенчатая система заработной платы учитывает сложность работы и предоставляет возможности для продвижения по шкале оплаты труда. Предусмотрена бонусная система поощрения [127, с. 70];

- повышать качество обслуживания налогоплательщиков.

5. Повышение коэффициента охвата налогоплательщиков камеральными проверками предполагает проведение сплошной автоматизированной электронной проверки деклараций при их внесении в электронную базу данных и проведение выборочной камеральной проверки деклараций, отобранных с наличием расхождений.

6. Повышение качества проверок и правомерности начисления налогов предполагает:

- принятие решений сотрудниками налоговых органов о выявлении нарушений налогоплательщиков, основанных исключительно на нормах налогового законодательства;

- повышение нормативно-правовой грамотности сотрудников налоговых органов;

- проведение четкой регламентации процедур налогового контроля;

- совершенствование налогового законодательства в направлении устранения неоднозначного понимания норм закона.

7. Повышение эффективности выездных проверок включает:

- повышение качества предпроверочного анализа: дополнение арифметической и формальной проверок налогоплательщиков в ходе камерального контроля сравнением отраженных показателей бухгалтерской и налоговой отчетности, получением дополнительных документов, комментариев и разъяснений налогоплательщиков по спорным моментам;

- использование опыта развитых стран по отбору претендентов для выездных налоговых проверок. Например, в Дании применяются следующие подходы: отбор налогоплательщиков по наличию допущенных налоговых правонарушений в прошлых периодах; проверка участников сделок с использованием информации, полученной в ходе проверки других налогоплательщиков; отбор налогоплательщиков по отраслевому признаку и по объему реализации; отбор налогоплательщиков по случайному принципу; отбор деклараций, имеющих значительные отклонения показателей от аналогичных среднестатистических значений однородной группы налогоплательщиков; отбор

деклараций по количественному показателю «перспективности» для выездных проверок, рассчитанному по формулам с использованием математической статистики и теории вероятности. Налоговые органы Германии при отборе налогоплательщиков для последующего налогового контроля используют косвенные методы исчисления налоговой базы: метод «общего сопоставления имущества»; метод «сопоставления доходов с помощью учета денежного оборота»; метод «анализа остатков производственных запасов» [127, с. 71];

- проведение предварительной оценки сумм, которые могут быть начислены по результатам выездной проверки, и объема затрат на ее проведение.

8. Повышение уровня взыскания доначислений может осуществляться за счет проведения анализа вероятности взыскания дополнительно начисленных налоговых платежей на стадии составления акта проведения выездной налоговой проверки, что позволит разработать аргументацию для защиты точки зрения налоговых органов в суде.

9. Повышение эффективности контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах предполагает:

- проведение мероприятий, способствующих выводу хозяйственной деятельности экономических субъектов из теневого сектора экономики;

- усиление мер ответственности за несоблюдение налогового законодательства и создание «фирм-однодневок», а также установление ответственности для банков, открывших счета таким компаниям;

- применение опыта развитых стран по данному направлению. Например, налоговые службы США имеют право наложить взыскание на имущество, к тому же могут произвести оценку имущества и его реализовать в случаях выявления уклонений от уплаты налогов [127, с. 69];

- повышение и стабилизация объемов добровольно уплачиваемых налогов.

Проведение указанных мероприятий будет способствовать выполнению фискальной и контрольной функций и, соответственно, приводить к повышению эффективности налоговой системы РФ.

## Выводы по главе 3

Проведенный анализ выполнения фискальной и контрольной функций российской налоговой системы в соответствии с предлагаемой методикой свидетельствует о недостаточной эффективности данного функционального направления. Результаты оценки, рассчитанные за период 2010-2014 гг. отражают следующие результаты: выполнение показателя собираемости налогов федерального бюджета, кроме 2012г., при недостаточной собираемости налогов регионального уровня (на примере данных по Томской области), выявлена недостаточная эффективность работы налоговых органов, подтверждаемая ростом налоговой задолженности, ежегодным увеличением уровня затрат на содержание налоговых органов, недостаточным охватом налогоплательщиков камеральными проверками, значительным процентом сумм уменьшения доначислений (более 20% за 2012 и 2013 гг.), существенным различием с целевым значением уровня взыскания налогов (67% в 2013 г.). Очевидно, что требуется проведение мероприятий по установлению причин низкой эффективности работы налоговых органов и принятия решения по их устранению и совершенствованию фискальной способности налоговой системы и контрольной деятельности налоговых органов.

Предложены направления по повышению эффективности фискальной и контрольной функций, соответствующие группам рассчитанных показателей. По каждому направлению предусмотрены мероприятия, способствующие усилению фискальной возможности и контрольной результативности налоговой системы, основные из них:

- установление прогрессивности налогообложения доходов и имущества;
- совершенствование способов исчисления и уплаты налогов;
- равномерное распределение налоговой базы и налоговых доходов по территориям по территориям и уровням бюджетов;
- внедрение современных информационных технологий в деятельность налоговых органов;

- совершенствование способов урегулирования и взыскания налоговой задолженности;
- повышение уровня квалификации, нормативно-правовой грамотности и профессионализма сотрудников налоговых органов и установление зависимости их заработной платы от профессионализма;
- повышение качества обслуживания налогоплательщиков;
- совершенствование налогового законодательства в направлении устранения неоднозначного понимания норм закона;
- повышение качества предпроверочного анализа, использование опыта развитых стран по отбору претендентов для выездных налоговых проверок;
- проведение предварительной оценки сумм, которые могут быть начислены по результатам выездной проверки, и объема затрат на ее проведение;
- проведение анализа вероятности взыскания дополнительно начисленных налоговых платежей на стадии составления акта проведения выездной налоговой проверки;
- проведение мероприятий, способствующих снижению теневого сектора экономики;
- усиление мер ответственности за несоблюдение налогового законодательства и создание «фирм-однодневок».

## Заключение

Формирование эффективно-справедливой налоговой системы базируется на выполнении и гармоничном сочетании основных принципов налогообложения: эффективности и справедливости.

Автором рассмотрены подходы к оценке степени реализации принципов эффективности и справедливости в налоговых отношениях, сформулированы критерии эффективности и справедливости.

Наиболее объективным для практической реализации оценки эффективности налоговой системы является функциональный подход, учитывающий внутренние противоречия и разнонаправленность воздействия налоговых функций.

Дополнены теоретические представления о сущности критерия справедливости налоговой системы, основными характеристиками которого являются: относительность во времени и социально-экономическом пространстве, преобладание субъективных оценок, невозможность формализованных расчетов, отражение критерия в «совокупности определенных правил»; раскрыта взаимосвязь критерия справедливости с иными основными принципами налоговой системы (в том числе эффективности).

Реализация критерия справедливости налоговой системы способствует гармонизации разнонаправленных интересов участников налоговых отношений и сглаживанию возникающих противоречий и конфликтов.

Выделены основные группы противоречий интересов участников налоговых отношений по признакам: а) по уровням воздействия: по вертикали и по горизонтали; б) по возможности влияния: устранимые и неустраиваемые; систематизированы причины возникновения противоречий с позиции реализации основных принципов налоговой системы.

Взаимосвязь и согласование критериев эффективности и справедливости заключается в том, что эффективность выполнения функций налоговой системой, установление правильных элементов налоговой системы, зависит от ее

соответствия определенным представлениям о совершенном порядке налогообложения и установления правильной дифференциации налоговых изъятий (то есть от степени реализации критерия справедливости налоговой системы).

В целях формирования эффективно-справедливой налоговой системы необходима единая методика оценки эффективности функционального воздействия налоговой системы.

Автором систематизированы подходы к оценке эффективности налоговой системы РФ и предложена их классификация по основным признакам: способу расчета, совокупности показателей, сгруппированных по определенному признаку, области анализа налоговой системы, субъекту, осуществляющему оценку, уровню анализа налоговой системы; классификация дополнена самостоятельным признаком – по выполняемым функциям; выявлены преимущества и недостатки применяемых подходов и показателей оценки эффективности налоговой системы.

Предложена авторская методика оценки эффективности налоговой системы РФ, основанная на функциональном подходе, включающая:

1) методику оценки эффективности выполнения фискальной функции налоговой системы, особенностью которой является выделение показателей по направлениям максимизации налоговых поступлений и минимизации затрат на их получение, а также предложения интегрального показателя оценки;

2) методику оценки эффективности выполнения контрольной функции налоговой системы, особенностью которой является группировка показателей по отдельным целевым направлениям контрольной функции (собираемость, объективность затрат, динамика задолженности, эффективность работы налоговых органов, соблюдение налогового законодательства участниками налоговых отношений), а также внедрение интегрального показателя оценки.

3) методику оценки эффективности выполнения регулирующей функции налоговой системы, разработанную на основе систематизации показателей в соответствии с направлениями, предлагаемыми для ее оценки: показатели

достижения цели регулирующей функции налоговой системы, показатели оценки состояния налогоплательщиков (их налоговой нагрузки) и распределения средств между уровнями бюджета.

Проведенный анализ выполнения фискальной и контрольной функций российской налоговой системы в соответствии с предлагаемой методикой свидетельствует о недостаточной эффективности данного направления. Показатели оценки, рассчитанные за период 2006-2014 гг., отражают следующие результаты: выполнение коэффициента собираемости налогов федерального бюджета при недостаточной собираемости налогов регионального уровня (на примере данных по Томской области); выявление недостаточной эффективности работы налоговых органов, что подтверждается ростом налоговой задолженности, ежегодным увеличением уровня расходов на содержание налоговых органов, недостаточным охватом налогоплательщиков камеральными проверками, значительным процентом сумм уменьшения доначислений, существенным различием с целевым значением уровня взыскания налогов.

Автором предложены направления по повышению эффективности фискальной и контрольной функций, соответствующие группам рассчитанных показателей. По каждому направлению предусмотрены мероприятия, способствующие усилению фискальной возможности и контрольной результативности налоговой системы.

Регулярный мониторинг функциональной способности налоговой системы позволит оценить эффективность государственной политики в сфере налоговых отношений и принять правильные управленческие решения, способствующие формированию эффективно-справедливой налоговой системы, стимулирующей социально-экономическое развитие.

Проведенное автором исследование может быть продолжено в направлении уточнения перечня показателей оценки, их составляющих, целевых значений, учитывая постоянно меняющиеся условия функционирования налоговой системы и оказывающие влияние на нее внешние факторы, а также в направлении разработки интегрального показателя оценки регулирующей функции.

## Список сокращений

ВВП – валовой внутренний продукт;

ВНП – валовой национальный продукт;

ЕГРИП – единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей;

ЕГРЮЛ - единый государственный реестр юридических лиц;

ЕСН – единый социальный налог;

МНС – Министерство по налогам и сборам;

НДС – налог на добавленную стоимость;

НДФЛ – налог на доходы физических лиц;

НТП – научно-технический прогресс;

РФ – Российская Федерация;

НИОКР – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

ФНС – Федеральная налоговая служба.

## Список использованных источников и литературы

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г.: (с изм. от 27 июля 2014 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : (ред. от 15 фев. 2016 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ: (ред. от 31 янв. 2016 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ: (ред. от 29 июня 2015 г. с изм. от 01 июля 2015 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2015. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ: (ред. от 15 фев. 2016 г. с изм. от 15 марта 2016 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] от 05 авг. 2000 г. №117-ФЗ: (ред. от 09 мар. 2016 г. с изм. от 01 апреля 2016 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
7. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] от 06 дек. 2011 г. №402-ФЗ: (ред. от 04 нояб. 2014 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

8. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования [Электронный ресурс] от 24 июля 2009 г. №212-ФЗ: (ред. от 29 дек. 2015 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2015. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

9. Об утверждении Методики оценки эффективности контрольной работы управлений МЧС России по субъектам Российской Федерации [Электронный ресурс] приказ МЧС РФ от 24 окт. 2002 г. № БГ-3-06/598 // Предпринимательское право [сайт]. 2011. URL. [http://www.businesspravo.ru/Docum/DocumShow\\_DocumID\\_86776.html](http://www.businesspravo.ru/Docum/DocumShow_DocumID_86776.html) (дата обращения: 19.02.2011).

10. Об утверждении Методики оценки эффективности контрольной работы управлений МЧС России по субъектам Российской Федерации [Электронный ресурс] приказ МЧС РФ от 01 сен. 2003 г. №БГ-3-06/481// КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2003. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

11. Об утверждении критериев оценки эффективности контрольной работы управлений МЧС России по субъектам Российской Федерации на 2004 [Электронный ресурс] приказ МЧС РФ от 13 мая 2004 г. № САЭ-3-6/319@ // Гарант. Информационно-правовое обеспечение [сайт]. 2011. URL. <http://iv.garant.ru/SESSION/PILOT/main.htm> (дата обращения: 19.02.2011).

12. Об утверждении Методики оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России / приказ ФНС РФ от 15 нояб. 2007 г. №ММ-4-25/31дсп.

13. О методике мониторинга и оценке эффективности налоговых льгот [Электронный ресурс] письмо Минэкономразвития России от 08.08.2013 № Д13И-423. // [www.economy.gov.ru](http://www.economy.gov.ru) (дата обращения: 15.02.2015).

14. Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года [Электронный ресурс] : утв. распоряжением Правительства Рос. Федерации от 17 нояб. 2008 г. №1662-р //

КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф.- Электрон. дан. – М., 2008. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

15. Основные направления налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов [Электронный ресурс] : (одобрено Правительством Рос. Федерации 25 мая 2009 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2009. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

16. Доклад ФНС России о результатах и основных направлениях деятельности на 2014–2017 годы, подготовленный в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 года № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» [Электронный ресурс]. – Электрон. дан. – М., 2016. – URL: <http://www.nalog.ru/> (дата обращения: 03.03.2016).

17. Заключение Счетной палаты РФ на отчет об исполнении федерального бюджета [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации [сайт]. 2008. URL. [http://www.ach.gov.ru/userfiles /bulletins/02-buletен\\_doc\\_files-fl-1825.pdf](http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/02-buletен_doc_files-fl-1825.pdf) (дата обращения: 12.02.2016).

18. Агапцов С. А. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Аудит эффективности деятельности Федеральной налоговой службы 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 Российской Федерации критериями за 2007 год и истекший период 2008 года» [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации [сайт]. 2008. URL. [http://www.ach.gov.ru/userfiles /bulletins/02-buletен\\_doc\\_files-fl-1825.pdf](http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/02-buletен_doc_files-fl-1825.pdf) (дата обращения: 12.02.2011).

19. Акимова О. А. Взаимодействие экономических интересов государства, предприятий и индивидуумов в налоговой политике : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.01 / Акимова Ольга Александровна. – М., 2001. – 161 с.

20. Александрова Ж. П., Сташ З. Н., Ужвенко М. Ф. Вопросы эффективности налоговой системы РФ / Ж. П. Александрова, З. Н. Сташ, М. Ф. Ужвенко // Аспирант. – 2014. – № 5. – С. 108–110.

21. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сея, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди и Дж. Ст. Милля / М. М. Алексеенко. – Изд. 2-е. – М.: Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2012. – 152 с.

22. Алиев Б. Х., Мусаева Х. М., Салимханов З. А., Аминов А. Д. Организация налогового контроля в Российской Федерации: современное состояние, проблемы и возможные пути их устранения / Б. Х. Алиев, Х. М. Мусаева, З. А. Салимханов, А. Д. Аминов // Фундаментальные исследования. – 2016. – № 8. – С. 291–295.

23. Амбросьева Т. Г. Теория и практика управления эффективностью налогообложения в России / Т. Г. Амбросьева // Сервис plus. – 2007. – № 2. – С. 96–102.

24. Анисимов А. Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации / А. Л. Анисимов // Известия УрГЭУ. – 2015. – № 1 (57). – С. 24–30.

25. Ануфриева Е. М. Критерии эффективности налоговых льгот / Е. М. Ануфриева // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. – 2014. – № 4 (12). – С. 7–12.

26. Аристархова М. К., Шеина А. Ю. Концепция оценки деятельности налоговых органов / М. К. Аристархова, А. Ю. Шеина // Экономика и управление: научно-практический журнал. – 2015. – № 2. – С. 79–83.

27. Аронов А. В. Концептуальные основы налоговой политики социального государства / А. В. Аронов. – М.: Дашков и К, 2008. – 91 с.

28. Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учебное пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М.: Экономистъ, 2006. – 591 с.

29. Артеменко Д. А., Артеменко Г.А. Формирование и оценка трансакционных издержек налогового администрирования / Д. А. Артеменко, Г. А. Артеменко // Финансы и кредит. – 2013. – № 3. Том 4. – С. 113–120.
30. Ахмедова Э. Э., Иногамов С. С. Методологические подходы к оценке эффективности налоговых льгот и преференций / Э. Э. Ахмедова, С. С. Иногамов // Региональная экономика: теория и практика. – 2014. – № 7 (334). – С. 14–19.
31. Бабич А. М., Павлова Л. Н. Государственные и муниципальные финансы : учебник для вузов / А. М. Бабич, Л. Н. Павлова. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 687 с.
32. Банхаева Ф. Х. Методологические и теоретические положения налогообложения / Ф. Х. Банхаева // Налоговый вестник. – 1999. – № 11. – С. 18–20.
33. Барулин С. В., Казак А. Ю., Слепухина Ю. Э. Оптимизация налоговых льгот на основе их оценки / С. В. Барулин, А. Ю. Казак, Ю. Э. Слепухина // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. – 2014. – № 6. – С. 117–127.
34. Бобоев М. Р. Налоговые системы зарубежных стран : Содружества Независимых Государств : учебное пособие / М. Р. Бобоев, Н. Т. Мамбеталиев, Н. Н. Тютюрюков. – М.: Гелиос АРВ, 2002. – 622 с.
35. Большой энциклопедический словарь. [Электронный ресурс] – СПб.: Большая Российская энциклопедия. – 2002. – 1456 с. – Режим доступа: <https://slovar.cc/enc/bolshoy/2121089.html/> (дата обращения: 29.09.2015).
36. Борисов А. Б. Большой экономический словарь [Электронный ресурс] / А. Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2003. – 895 с. – Режим доступа: <http://www.vedu.ru/bigencdic/59379/> (дата обращения: 20.02.2016).
37. Брызгалин А. В. Справедливость как основной принцип налогообложения / А. В. Брызгалин // Финансы. – 1997. – № 8. – С. 28–29.
38. Вазарханов И. С. Формирование информационно-аналитической базы для обоснования управленческих решений в сфере совершенствования работы налоговых органов / И. С. Вазарханов // Экономические науки. – 2011. – № 6 (79). – С. 190–194.

39. Васильева М. В. Оценка эффективности контрольно-проверочной работы налоговых органов / М. В. Васильева // Управленческий учет. – 2011. – № 4. – С. 66–73.

40. Верещагин С. Г. Принципы налогообложения и политические подходы к идее справедливости в налогообложении [Электронный ресурс] / С. Г. Верещагин // Гражданин и право. – 2007. – № 9. – С. 3–11. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/5387238/> (дата обращения: 14.02.2016).

41. Вилесова О. П., Казакова А. В. Основные начала законодательства о налогах и сборах как нормы прямого действия в судебной практике / О. П. Вилесова, А. В. Казакова // Законодательство. – 2001. – № 11. – С. 43–50.

42. Вылкова Е. С., Позов И. А. Система показателей, характеризующих налоговое состояние региона / Е. С. Вылкова, И. А. Позов // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2013. – № 3. – С. 96–99.

43. Гапоненко Ю. В., Савина С. А. Методические аспекты оценки эффективности работы налоговых органов региона / Ю. В. Гапоненко, С. А. Савина // Известия Волгоградского государственного педагогического университета. – 2014. – № 3 (88). – С. 132–135.

44. Герасименко Н. В. Правовые способы обеспечения эффективности системы местных налогов и сборов / Н. В. Герасименко // Право и экономика. – 2000. – № 4. – С. 43–46.

45. Гжескевич В. Налоговая справедливость на фоне классических налоговых принципов / В. Гжескевич // Современные проблемы теории налогового права: Материалы международной научной конференции (4 - 6 сентября 2007 г.), г. Воронеж. – Воронеж, 2007. – С. 33–40.

46. Глухов В. В., Глухов Е. В. Социальная сущность и функции налога / В. В. Глухов, Е. В. Глухов // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2013. – № 5 (23). – С. 24–32.

47. Глуховский Я. Ю. Принцип справедливости в налогообложении: прошлое и настоящее / Я. Ю. Глуховский // Современные проблемы теории налогового права: Материалы международной научной конференции (4 - 6 сентября 2007 г.), г. Воронеж. – Воронеж, 2007. – С. 40–46.

48. Гомбожапова С. В. Собираемость налогов как основной показатель результативности налогового контроля [Электронный ресурс] / Гомбожапова С. В. // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права): Электронный научный журнал. – 2011. – № 2. – Режим доступа: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=7739/> (дата обращения: 18.09.2015).

49. Гордеева О. В. Принципы эффективного налогового регулирования / О. В. Гордеева // Финансы. – 2010. – № 9. – С. 33–36.

50. Горский И. В. Налоговая политика России: проблемы и перспективы: монография / И. В. Горский. – М.: Финансы и статистика. – 2003. – 288 с.

51. Горшкова Н. В., Лебедева Н. Н. Взаимодействие государства и общества в системе налоговых отношений в Российской Федерации / Н. В. Горшкова, Н. Н. Лебедева // Вестник Волгоградского государственного университета. – 2014. – № 3 (26). – С. 36–43.

52. Грачева Е. Ю., Ивлиева М. Ф., Соколова Э. Д. Налоговое право: Учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. – М.: Юристъ, 2005. – 223 с.

53. Григорьева К. С. Противоречия интересов и конфликты в системе налоговых отношений / К. С. Григорьева // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2012. – № 1 (17). – С. 108–112.

54. Григорьева Н. Г. Внедрение показателей оценки результативности учета налогоплательщиков в деятельности налоговых органов [Электронный ресурс] / Н. Г. Григорьева // Электронный журнал: Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). – 2014. – № 1. – Режим доступа: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=18732/> (дата обращения: 18.09.2015).

55. Гринкевич А. М. Теоретические подходы к формированию эффективно-справедливой налоговой системы / А. М. Гринкевич // Вест. Том. гос. ун-та. Экономика. – 2012. – № 4. – С. 131–137.

56. Гринкевич А. М. Эффективно-справедливая система налогообложения малого бизнеса с использованием патентной модели : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Гринкевич Анастасия Михайловна. – Томск, 2013. – 234 с.

57. Гринкевич Л. С., Григорьева К. С. Система показателей для первичного анализа выполнения налоговой системой ее контрольной функции / Л. С. Гринкевич, К. С. Григорьева // Сибирская финансовая школа. 2015. – № 4 (111). – С. 41–45.

58. Гринкевич Л. С., Дорошенков А. С. Налогообложение малого бизнеса в Российской Федерации / Л. С. Гринкевич, А. С. Дорошенков // Финансы и кредит. – 2009. – № 41. – С. 34–39.

59. Гринкевич Л. С., Дорошенков А. С. Реформирование налоговой системы России как фактор укрепления финансовой самостоятельности регионов / Л. С. Гринкевич, А. С. Дорошенков // Материалы первой региональной научно-практической конференции «Синтез теории и практики управления регионом» (24 июня 2009 г.), г. Томск. – Томск, 2010. – С. 284–298.

60. Гринкевич Л. С., Жалонкина И. Ю. Анализ результативности собираемости налогов в Российской Федерации / Л. С. Гринкевич, И. Ю. Жалонкина // Вест. Том. гос. ун-та. Экономика. – 2011. – № 4 (16). – С. 118–123.

61. Гринкевич Л. С., Жалонкина И. Ю. Повышение результативности налогового администрирования на основе модернизации механизмов взыскания налоговой задолженности и способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов / Л. С. Гринкевич, И. Ю. Жалонкина. – Томск: НТД, 2012. – 260 с.

62. Гринкевич Л. С., Князева М. В. Системный подход к формированию социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций и Российской Федерации / Л. С. Гринкевич, М. В. Князева // Вест. Том. гос. ун-та. Экономика. – 2011. – № 2. – С. 142–148.

63. Гринкевич Л. С., Князева М. В. Формирование модели социально эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации / Л. С. Гринкевич, М. В. Князева // Финансы и кредит. – 2011. – № 32. – С. 36–42.

64. Гринкевич Л. С., Шарф И. В. Эффективная система налогообложение в недропользовании: критерии формирования и показатели оценки / Л. С. Гринкевич, И. В. Шарф // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 327. – С. 135–140.

65. Демешева И. А. Налоговая система и показатели ее эффективности / И. А. Демешева // Проблемы экономики, организации и управления в России и мире. Материалы IX международной научно-практической конференции. – Прага, 2015. – С. 94–98.

66. Дмитриева Н. Г., Дмитриев Д. Б. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / Н. Г. Дмитриев, Д. Б. Дмитриев. – Ростов н/Д : Феникс, 2004. – 512 с.

67. Домбровский Е. А. Налоговые льготы: практика применения, значение для региональных бюджетов и методы оценки эффективности / Е. А. Домбровский // Финансы и кредит. – 2011. – № 8 (440). – С. 75–80.

68. Дорофеева Н. А., Суворов А. В. О показателях оценки эффективности деятельности налоговых инспекций / Н. А. Дорофеева, А. В. Суворов // Финансовая жизнь. – 2010. – № 2. – С. 69–72.

69. Дорошенко А. С. Модернизация налогообложения малого инновационного бизнеса в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Дорошенко Андрей Сергеевич. – Томск, 2010. – 23 с.

70. Дуброва М. Инновации в оценке эффективности деятельности налоговых органов / М. Дуброва // Ресурсы Информация Снабжение Конкуренция. – 2011. – № 4. – С. 575–579.

71. Евстафьева А. Х. Методы оценки эффективности налоговой политики региона / А. Х. Евстафьева // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2013. – № 3 (18). – С. 23–31.

72. Егорова Е. Н. Налоговые проверки и пути повышения эффективности и результативности контрольных мероприятий / Е. Н. Егорова // *Сервис plus*. – 2013. – № 4. – С. 18–24.

73. Егорова Е. Н. Формирование системы показателей результативности налогового регулирования в сфере услуг как элемента стимулирования предпринимательской деятельности / Е. Н. Егорова // *Экономика и управление: новые вызовы и перспективы*. – 2010. – № 1. – С. 133–137.

74. Едророва В. Н., Гарахина И. В. Методика оценки распределения налоговой нагрузки по видам экономической деятельности и субъектам РФ / В. Н. Едророва, И. В. Гарахина // *Финансы и кредит*. – 2009. – № 10 (347). – С. 10–16.

75. Едророва В. Н., Гарахина И. В. Оценка распределения налоговой нагрузки: формулировка задач и выбор исходной информационной базы / В. Н. Едророва, И. В. Гарахина // *Финансы и кредит*. – 2009. – № 8 (344). – С. 64–70.

76. Едророва В. Н., Гарахина И. В. Оценка распределения налоговой нагрузки по видам налогов / В. Н. Едророва, И. В. Гарахина // *Финансы и кредит*. – 2009. – № 9 (345). – С. 53–62.

77. Еналеева И. Д. Налоговое право России: учебник / И.Д. Еналеева, Л.В. Сальникова. – М.: Юстицинформ, 2006. – 314 с.

78. Ефремова Т. А. Научные подходы к сущности, качеству и результативности налогового администрирования / Т. А. Ефремова // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. – 2013. – № 46 (184). – С. 44–52.

79. Ефремова Т. А. Показатели оценки эффективности контрольной работы налоговых органов / Т. А. Ефремова // *Актуальные вопросы экономических наук*. – 2009. – № 4-3. – С. 30–35.

80. Задёра О. А. О контрольной работе налоговых органов и мерах по повышению ее эффективности / О. А. Задёра // *Вопросы экономических наук*. – 2014. – № 1. – С. 58–59.

81. Задёра О. А. Совершенствование методики оценки результативности налогового контроля / О. А. Задёра // *Успехи современного естествознания*. – 2014. – № 11. – С. 60–63.

82. Зарипова Н. Д. Налоги в регулировании развития организаций: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Зарипова Наиля Даригатовна. – Казань, 2005. – 183 с.
83. Землин А. И. Налоговое право / А. И. Землин. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 304 с.
84. Зотова Ю. В. Реализация функций налогов в современной налоговой системе / Ю. В. Зотова // Актуальные вопросы экономических наук. Международная научно-практическая конференция, г. Новосибирск. – Новосибирск, 2011. – С. 88–92.
85. Карташова Г. Н. К вопросу о разработке методики оценки эффективности работы налоговых органов / Г. Н. Карташова // Налоговый вестник. – 1999. – № 11. – С. 12–15.
86. Карташова Г. Н. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или концептуальный подход к некоторым аспектам аналитической работы в сфере налогообложения / Г. Н. Карташова // Налоговый вестник. – 1999. – № 1. – С. 17–18.
87. Калинина О. В. Оценка эффективности Российской налоговой системы / О. В. Калинина // Финансы и кредит. – 2011. – № 11 (443). – С. 10–14.
88. Калинина О. В. Построение иерархической системы принципов социально ориентированной налоговой системы / О. В. Калинина // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2011. – № 9 (51). – С. 37–44.
89. Калинина О. В. Социальная направленность российской налоговой системы: национальный и международный аспекты / О. В. Калинина // Дайджест-Финансы. – 2011. – № 2 (194). – С. 30–38.
90. Качурина М. М. Совершенствование деятельности налоговых инспекций и стимулирования их коллективов / М. М. Качурина // Сервис plus. – 2010. – № 4. – С. 179–183.
91. Кашин В. А. Налоги и налогообложение: курс-минимум: учеб. пособие / В. А. Кашин. – М.: Магистр, 2008. – 365 с.
92. Кашин В. А. Налоговая система: как ее сделать более эффективной? / В. А. Кашин // Финансы. – 2009. – № 10. – С. 39–42.

93. Кашин В. А. НК РФ: Налоговые отношения и модели подоходного налогообложения / В. А. Кашин // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 3. – С. 8–16.
94. Киреенко А. П. Издержки налогового администрирования в российской налоговой системе, их измерение и оценка / А. П. Киреенко // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2012. – № 4 (84). – С. 34–38.
95. Киреенко А. П., Иванов Ю. Б. Оценка теневой экономики на основе показателей уровня и качества жизни населения / А. П. Киреенко, Ю. Б. Иванов // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2013. – № 4 (90). – С. 109–113.
96. Климова Н. В. Оценка налоговой нагрузки региона / Н. В. Климова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2010. – № 29 (86). – С. 53–58.
97. Клюкович З. А. Налоги и налогообложение / З. А. Клюкович. – Ростов н/Д: Феникс, 2009. – 316 с.
98. Коваленко С. А. Эффективность налогового контроля и направления ее повышения / С. А. Коваленко // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. – 2009. – № 4. – С. 138–141.
99. Контрольно-счетная палата Томской области [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Электрон. дан. – URL: <http://www.audit.tomsk.ru/> (дата обращения: 21.02.2016).
100. Коростелкина И. А. Налоговые индикаторы макро- и микроуровня / И. А. Коростелкина // Финансы и кредит. – 2010. – № 46 (430). – С. 43–49.
101. Красницкий В. А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования / В. А. Красницкий. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 169 с.
102. Крылов Д. В. Экономическая оценка организации налогового администрирования: автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.00.05 / Крылов Денис Владимирович. – Ижевск, 2000. – 27 с.

103. Куклина Е. А. Система налоговых льгот и стимулов и их эффективность (в контексте инновационного развития Российской Федерации) / Е. А. Куклина // Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина. – 2014. – № 1. Том 6. – С. 119–128.

104. Куницын Д. В., Сеницына Е. С., Худяева Л. А. Методики оценки эффективности деятельности налоговых органов: виды, особенности, проблемы использования и пути совершенствования / Д. В. Куницын, Е. С. Сеницына, Л. А. Худяева // Налоги. – 2004. – № 3. – С. 69–74.

105. Кунчина Н. А. Влияние налоговой системы на социально-экономическое развитие страны / Н. А. Кунчина // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2008. – № 2. – С. 158–161.

106. Кутергина Г. В., Мингазинова Е. Р. Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы / Г. В. Кутергина, Е. Р. Мингазинова // Известия ДВФУ. Экономика и управление. – 2014. – № 1. – С. 84–99.

107. Кучеров И. И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) [Электронный ресурс] / И. И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. – № 4. – С. 24–29. – Режим доступа: <http://www.sejchas.ru/bux/30859/> (дата обращения: 23.01.2016).

108. Кушлин В. И. Государственное регулирование рыночной экономики: Учебник / Под ред. Кушлина В.И. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство РГАС, 2005. – 828 с.

109. Ларионова К.А. Налоговый инструментарий механизма реализации экономических интересов государства: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.01, 08.00.10 / Ларионова Каролина Александровна. – Ростов-на-Дону, 2006. – 219 с.

110. Ллойд Д. Идея права / Пер. с англ. М.А. Юмашева. – 4-е изд. – М.: Книгодел, 2007. – 416 с.

111. Макконнелл К. Р., Брю С. Л., Экономикс. Ч. II. – М.: Республика, 1992. – 390 с.

112. Мандрощенко О. В. Налоговая система и ее влияние на развитие инвестиционной деятельности / О. В. Мандрощенко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 45. – С. 1–7.

113. Малецкий А. А. Роль и механизм налогового регулирования в современной экономике / А. А. Малецкий // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 33 (279). – С. 50–60.

114. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.

115. Мальцев В. А. Налоговое право: учебник для студ. сред. проф. учеб. заведений / В. А. Мальцев. – М.: Издательский центр Академия, 2004. – 240 с.

116. Майбуров И. А. Проблема идентификации и оценки налоговых расходов: методологический подход к решению / И. А. Майбуров // Проблеми економіки. – 2012. – № 4. – С. 187–193.

117. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов / И.А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.

118. Мезенцева Т. М., Парасоцкая Н. Н. Роль и механизм налогового регулирования в современной экономике / Т. М. Мезенцева, Н. Н. Парасоцкая // Вестник Екатеринбургского института. – 2015. – № 4 (32). – С. 68–74.

119. Мельник Е. Н. Налоговая политика государства и оценка ее эффективности на региональном уровне : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Мельник Екатерина Николаевна. – Кранодар, 2014. – 24 с.

120. Миляков Н. В. Налоговое право / Н. В. Миляков. – М.: Инфра-М, 2008. – 383 с.

121. Местоев М. Б. Показатели эффективности российской налоговой системы / М. Б. Местоев // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – 2013. – № 6. – С. 218–223.

122. Миллер А. Е., Миллер Н. В. Влияние принципов налогообложения на взаимодействие налоговых органов и хозяйствующих субъектов / А. Е. Миллер,

Н. В. Миллер // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». – 2011. – № 1. – С. 183–189.

123. Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Электрон. дан. – М., 2007–2016. – URL: <http://www.minfin.ru/> (дата обращения: 01.02.2016).

124. Министерство экономического развития Российской Федерации [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Электрон. дан. . – URL: <http://www.economy.gov.ru/> (дата обращения: 12.12.2015).

125. Митюрникова Л. А., Ревякина Т. Ю. Налоговая система как основной регулятор развития налогового потенциала государства (сравнительный анализ налоговых систем Канады, России, Японии) / Л. А. Митюрникова, Т. Ю. Ревякина // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2013. – № 5 (143). – С. 26–35.

126. Мороз В. В. Налоговая система РФ на современном этапе ее развития / В. В. Мороз // Бизнес в законе. – 2013. – № 6. – С. 250–252.

127. Морозов М. С. Зарубежный опыт повышения результативности налогового контроля / М. С. Морозов // Вестник ассоциации ВУЗов туризма и сервиса. – 2009. – № 2. – С. 68–73.

128. Морозов М. С. К вопросу о результативности налогового контроля / М. С. Морозов // Сервис plus. – 2009. – № 4. – С. 67–72.

129. Морозов М.С. Теория и практика оценки результативности налогового контроля / М. С. Морозов // Сервис plus. – 2009. – № 3. – С. 199–204.

130. Муромцев С. А. Определение и основное разделение права / С. А. Муромцев. – М.: Тип. А. И. Мамонтова и Ко, 1879. – 240 с.

131. Мухина Е. Р. Теоретические аспекты налогообложения: история, понятия, функции, принципы / Е. Р. Мухина // APRIORI. Гуманитарные науки. – 2014. – № 5. – С. 3–9.

132. Налоги в развитых странах / Под ред. И. А. Русаковой. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 288 с.

133. Налоги и налоговое право: учебное пособие [Электронный ресурс]/ Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 475 с. – Режим

доступа: <http://economylit.online/nalogooblojenie-nalogi/nalogi-nalogovoe-pravo.html/> (дата обращения: 21.03.2016).

134. Налоги и налогообложение: учебное пособие / О.В. Качур. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2011. – 384 с.

135. Налоги и налогообложение / Под ред. Г.Б. Поляка, А.Н. Романова. – М.: Юнити-Дана, 2007. – 400 с.

136. Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – 5-е изд. – СПб.: Питер, 2006. – 496 с. – (Сер. «Учебник для вузов»).

137. Налоги и налогообложение: учебник / Под ред. И.А. Майбурова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана, 2010. – 559 с. – (Сер. «Золотой фонд российских учебников»).

138. Налоговая политика в социально-экономическом развитии стран с переходной экономикой [Электронный ресурс] / Под ред. Р. С. Гринберга, З. Н. Кузнецовой. – СПб.: Алетейя, 2011. – 392 с. – Режим доступа: [http://biblioclub.ru/index.php?page=main\\_ub\\_red&needauth=1/](http://biblioclub.ru/index.php?page=main_ub_red&needauth=1/) (дата обращения: 27.01.2016).

139. Налоговая политика. Теория и практика: учебник / Под ред. И. А. Майбурова. – М.: Юнити-Дана, 2010. – 519 с. – (Сер. «Magister»).

140. Налоговые системы. Методология развития: монография / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 460 с.

141. Налоговые реформы. Теория и практика: монография для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М.: Юнити-Дана, 2013. – 463 с.

142. Нечаев В. Г. Социально-экономическая направленность налоговой политики России: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.01, 08.00.10 / Нечаев Валерий Геннадьевич. – Ростов н/Д, 2003. – 178 с.

143. Нечаев В. И., Тюпакова Н. Н., Бочарова О. Ф., Хатуов Д. Х. Налоговое бремя как показатель реализации регулирующей функции налогов / В. И. Нечаев,

Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова, Д. Х. Хатуов // АПК: экономика, управление. – 2009. – № 8. – С. 53–58.

144. Никулкина И. В. Общая теория налогообложения: учебное пособие / И. В. Никулкина. – М.: Эксмо, 2010. – 176 с.

145. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Налоги в странах рыночной экономики и в России / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // Мировая экономика и международные отношения. – 1996. – № 4. – С. 10–11.

146. Основы налогового права: учеб.-метод. пособие [Электронный ресурс] / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 2000. – 496 с. – Режим доступа: <http://lawbook.online/page/nalog/ist/ist-19--idz-ax273--nf-12.html/> (дата обращения: 28.01.2016).

147. Орлова Е. В., Исмагилова Л. А. Налоговая система и реальный сектор экономики: оптимизация интересов / Е. В. Орлова, Л. А. Исмагилова // Вопросы регулирования экономики. – 2014. – № 2. Том 5. – С. 133–142.

148. Пансков В. Г. Администрирование НДС: решение принято, но проблемы остаются [Электронный ресурс] / В. Г. Пансков // Финансы. – 2010. – № 2. – С. 26–29. – Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/13704/> (дата обращения: 29.01.2016).

149. Пансков В. Г. Налоги в системе методов финансового регулирования экономики / В. Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. – 2015. – № 1. – С. 114–120.

150. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учеб. для вузов / В.Г. Пансков. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: МЦФЭР, 2006. – 592 с.

151. Пансков В. Г. О некоторых вопросах эффективности налоговых льгот в российской налоговой системе / В. Г. Пансков // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 4-5 (16). – С. 38–42.

152. Пасько О.Ф. Налоговое регулирование экономического развития предприятий : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Пасько Ольга Федоровна. – М., 2004. – 20 с.

153. Перекрестова Л. В., Иризепова М. Ш. Показатели и алгоритм оценки целевой эффективности системы налогообложения субъектов малого предпринимательства в регионе / Л. В. Перекрестова, М. Ш. Иризепова // Вестн. Волгогр. гос. ун-та. Сер. 3, Экон. Экол. – 2014. – № 3 (26). – С. 44–54.
154. Пинская М. Р. Подходы к пониманию налоговой справедливости / М. Р. Пинская // Journal of Tax Reform. – 2015. – № 1. – С. 90–98.
155. Перов А. В. Налоги и налогообложение: учеб. пособ. / А. В. Перов, А. В. Толкушин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – 635 с.
156. Понемасов А. Д. Налоговая система Российской Федерации: пути совершенствования / А. Д. Понемасов // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». – 2014. – № 1. – С. 168–172.
157. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учебное пособие [Электронный ресурс] / В. М. Пушкарева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с. – Режим доступа: [http://www.gumer.info/bibliotek\\_Buks/Econom/Puschk/](http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/Puschk/) (дата обращения: 10.02.2016).
158. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь. [Электронный ресурс] / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 479 с. – Режим доступа: <http://translate.academic.ru/критерий/ru/en/> (дата обращения: 04.02.2016).
159. Ребреш Л. А. Вопросы оценки эффективности налогового контроля / Л. А. Ребреш // Вестник Челябинского государственного университета. – 2004. – № 1. Том 8. – С. 118–123.
160. Рюмина Ю. А. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб.-метод. пособие для студентов / Ю. А. Рюмина. – Томск, 2007. – 80 с.
161. Садков В. Г. Концептуальные подходы к созданию модели эффективной налоговой системы / В. Г. Садков, Л. С. Гринкевич, В. В. Кононов // Финансы. – 1998. – № 12. – С. 20–22.
162. Сергеев И. В., Воронцова О. М., Скуратов В. Ю. Оценка эффективности налоговой системы и органов налоговой службы / И. В. Сергеев,

О. М. Воронцова, В. Ю. Скуратов // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. – 2007. – № 3 (23). – С. 16–18.

163. Сергеева Л. А. Оценка эффективности региональной системы налогообложения: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Сергеева Лидия Анатольевна. – М., 2010. – 171 с.

164. Сердюков А. Э., Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. Налоги и налогообложение: учебник для вузов / А. Э. Сердюков, Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2008. – 704 с.

165. Сидорова Е. Ю. Совершенствование методов оценки эффективности механизма налогового регулирования Российской Федерации / Е. Ю. Сидорова // Economic Annals-XXI. – 2015. – № 155 (11-12). – С. 47–50.

166. Сисмонди Ж. Новые начала политэкономии. Вып. 8 / пер. Б. О. Эфруси. – М.: Издание К. Т. Солдатенкова, 1897. – 360 с.

167. Слободчиков Д. Н. Критерии оценки эффективности налогообложения в системе налогового регулирования / Д. Н. Слободчиков // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 3 (168). – С. 60–66.

168. Смирнов Д. А. Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования [Электронный ресурс] / Д. А. Смирнов, Н. Н. Лайченкова // Налоги. – 2007. – № 5. – Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/63598/> (дата обращения: 15.11.2015).

169. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Эксмо, 2009. – 956 с.

170. Смородина Е.А. Развитие научных концепций о сущности и функциях налогов // Управленец. – 2014. – № 3 (49). – С. 4–11.

171. Соболева Г. В., Дюкина Т. О. Оценка результативности налогового администрирования в Российской Федерации / Г. В. Соболева, Т. О. Дюкина // Вестник финансового университета. – 2013. – № 6. – С. 21–34.

172. Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. – М.: ЮрИнфо-Пресс, 2003. – 506 с.

173. Соколов Д. В. Принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию конституционных принципов в налоговой системе РФ и информирование участников налоговых отношений об их правах и обязанностях / Д. В. Соколов // *Налоги*. – 2006. – № 1. – С. 15–21.

174. Софьин Н. А. Анализ результативности учетных и контрольных процедур налоговых органов / Н. А. Софьин // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2013. – № 32 (335). – С. 60–64.

175. Софьин А. А. Управленческий анализ результативности выездных налоговых проверок / А. А. Софьин // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2013. – № 24 (327). – С. 54–60.

176. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора. М.: ИНФРА-М, 1997. – 720 с.

177. Сыроева Е. Ф., Мельник Е. Н. Комплексный подход к оценке эффективности налоговой политики в регионах / Е. Ф. Сыроева, Е. Н. Мельник // *Дайджест-Финансы*. – 2012. – № 8 (212). – С. 37–48.

178. Тарасова В. Ф. Налоги и налогообложение / В. Ф. Тарасова, Л. Н. Семькина, Т. В. Сапрыкина. – 3-е изд., перераб. – М.: КНОРУС, 2007. – 320 с.

179. Ткачева Т. Ю. Разработка методических рекомендации по проведению оценки эффективности налоговых льгот на региональном уровне / Т. Ю. Ткачева // *Социально-экономические явления и процессы*. – 2013. – № 10 (056). – С. 111–116.

180. Толковый словарь Ожегова. [Электронный ресурс] / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. 1949–1992. – Режим доступа: <http://www.ozhegov.com/words/34142.shtml/> (дата обращения: 20.03.2016).

181. Тотикова Т. Е. Внедрение косвенных методов определения налоговых обязательств как направление повышения эффективности системы налогового контроля доходов физических лиц / Т. Е. Тотикова // *Изв. Саратов. Ун-та. Нов. Сер. Экономика. Управление. Право*. – 2014. – Т.14. № 3. – С. 559–564.

182. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев. – 3-е изд. – М.: Соцэкгиз, 1937. – 176 с.

183. Турбина Н. М., Косенкова Ю. Ю. Российская налоговая система: состояние, проблемы и тенденции развития / Н. М. Турбина, Ю. Ю. Косенкова // Социально-экономические явления и процессы. – 2014. – № 4 (062). – С. 106–110.

184. Управление Федеральной налоговой службы по Томской области [Электронный ресурс] – Электрон. дан. – Томск, 2006–2016. – URL: <http://www.r70.nalog.ru/> (дата обращения: 01.02.2016).

185. Ушак Н. В. Теория и история налогообложения: учебное пособие / Н. В. Ушак. – М.: КНОРУС, 2009. – 336 с.

186. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]. – Электрон. дан. – М., 2006–2016. – URL: <http://www.nalog.ru/> (дата обращения: 31.03.2016).

187. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. – Электрон. дан. – М., 1999–2009. – URL: <http://www.nalog.ru/> (дата обращения: 28.01.2016).

188. Федотов Д. Ю. Бюджетная самостоятельность, как способ обеспечения экономической безопасности субъектов Российской Федерации / Д. Ю. Федотов // Социально-экономические и правовые проблемы обеспечения безопасности регио-на: материалы международной науч.-практич. конф. (19–21 фев. 2015 г.), г. Иркутск. – Иркутск, 2014. – С. 209–224.

189. Филатова И. И., Юрьев В. М. Изменение в системе налоговых отношений в условиях формирования в России гражданского общества / И. И. Филатова, В. М. Юрьев // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. – 2014. – № 2 (130). – С. 57–62.

190. Филатова И. И. Налоговые механизмы построения нравственной экономики в гражданском обществе / Филатова И. И. // Социально-экономические явления и процессы. – 2012. – № 9 (043). – С. 171–175.

191. Филобокова Л. Ю. Налоговая система как фактор трансформации национальной экономики к устойчивому развитию и методические подходы к оценке ее эффективности / Филобокова Л. Ю. // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 16 (121). – С. 21–27.

192. Фишер О. В. Государственная налоговая политика в системе государственного регулирования социально-экономического развития / О. В. Фишер // Вестник ЮРГТУ (НПИ). – 2012. – № 3. – С. 126–131.

193. Фишер О.В. К вопросу об оценке налоговых условий предпринимательской деятельности в России / О. В. Фишер // Вестник Волгоградского государственного университета. – 2011. – № 2 (19). – С. 148–155.

194. Ханафеев Ф. Ф. Развитие взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков / Ф. Ф. Ханафеев // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 3. – С. 76–78.

195. Хафизова А. Р. Показатели оценки эффективности деятельности налоговых органов: обзор существующих подходов / А. Р. Хафизова // Финансы и кредит. – 2012. – № 31 (511). – С. 18–24.

196. Чечнева Ю.В. Совершенствование оценки качества прогнозирования как условие модернизации налогового администрирования / Ю. В. Чечнева // Финансы и кредит. – 2014. – № 43 (619). – С. 61–66.

197. Чиненов М. В. О российской налоговой системе [Электронный ресурс] / М. В. Чиненов // Все о налогах. – 2007. – № 1. – Режим доступа: <http://www.sejchas.ru/bux/74540/> (дата обращения: 10.04.2015).

198. Чухнина Г. Я. Контроль и оценка эффективности предоставления налоговых льгот по региональным налогам / Г. Я. Чухнина // Региональная экономика: теория и практика. – 2010. – № 24 (159). – С. 24–30.

199. Чюлявичене В. Моделирование комплексной оценки налоговой системы / В. Чюлявичене // 20-я МНК «Актуальные вопросы современной экономической науки» (22.05.2015), г. Липецк. – Липецк, 2015. – С. 66–72.

200. Шайхутдинова Д. Р. Справедливость как основной принцип налогообложения [Электронный ресурс] / Д. Р. Шайхутдинова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2012. – № 42 (6). – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/spravedlivost-kak-osnovnoy-printsip-nalogooblozheniya/> (дата обращения: 15.01.2016).

201. Шаталов С. Д. О мерах налогового стимулирования приоритетных направлений социально-экономического развития России / С. Д. Шаталов // *Финансы*. – 2008. – № 8. – С. 3–7.
202. Шклярова М. А. Подходы к оценке мер налогового регулирования / Шклярова М. А. // *Веснік БДУ. Сер. 3* – 2015. – № 2. – С. 62–65.
203. Шувалова Е. Б. Налоговое право / Е. Б. Шувалова, Н. Ю. Глубокова, Е. И. Сычева. – М.: МЭСИ, 2003. – 120 с.
204. Щербинин А.Т. Проблемы повышения эффективности налогового контроля: автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.00.10 / Щербинин Александр Тихонович. – М., 2002. – 22 с.
205. Экономика для юристов: учебник / Е. Г. Ефимова. – М.: Флинта: Московский психолого-социальный институт, 1999. – 472 с.
206. Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.
207. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки [Электронный ресурс] / Л. И. Лопатников. – М.: Дело, 2003. – 520 с. – Режим доступа: <http://lopaticnikov.pro/slovar/p/pokazatel/> (дата обращения: 27.03.2016).
208. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учебник / Т. Ф. Юткина. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 570 с.
209. Auerbach A.J., Hassett K.A. A new measure of horizontal equity // *American Economics Review*. – 2002. – № 4. – P. 1116–1125.
210. Barro R. *Economic Growth* / R. Barro, X. Sala-i-Martin. – Cambridge. – Mass.: The MIT Press, 2003. – 428 p.
211. Brennan G. *The Power to Tax analytical foundation of fiscal constitution*: монография.- Cambridge: Cambridge University Press, 2006. – 231 p.
212. Bernstein P.W. *Tax guide 2006*/ The Ernst and Young. N.Y., 2006. – 731 с.
213. Burman L.E., Slemrod J. *Taxes in America: what everyone needs to know*. Oxford University Press, 2012. – 280 p.

214. Damjanovic T. Tax progressivity, income distribution and tax non-compliance / T. Damjanovic, D. Ulph // *European Economic Review*. – 2010. – 54 (Issue 4). – P. 594–607.

215. Geisler G. Federal income tax laws that cause individuals' marginal and statutory tax rates to differ / G. Geisler // *Journal of Accounting Education*. – 2013. – 31 (Issue 4). – P. 430–460.

216. Felis P. Taxes on real estates in the European union countries – theoretical and practical considerations // *Вестник Финансового университета*. – 2014. – № 1 (89). – С. 20–27.

217. Feinstein J. An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and Its Detection // *RAND Journal of Economics*. – 1991. – vol. 22. – No 1. – P. 14–35.

218. Keen M. The value added tax: Its causes and consequences / M. Keen, B. Lockwood // *Journal of Development Economics*. – 2010. – 92 (Issue 2). – P. 138–151.

219. Kleiber C., Kotz S. A characterization of income distributions in terms of generalized Gini coefficients // *Social Choice and Welfare*. – 2002. – Vol 19. – P. 789–794.

220. Yitzhaki S. Cost Benefit Analysis of Presumptive Taxation Electronic resource. / S. Yitzhaki ; Hebrew University ; Central Bureau of Statistics. – Electronic data. – [S. 1.]. – 2007. – 19 p. – URL: <http://ssrn.com/abstract=979921> (access date: 10.04.2014).

## Приложение А

## Определения термина «налоговая система», предлагаемые в литературе

Таблица А.1 – Определения термина «налоговая система», предлагаемые в литературе

Автор	Определение термина «налоговая система»
Пансков В. Г. [150]	совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечение к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства
Поляк Г. Б. и Романов А. Н. [135]	совокупность налогов, установленных законодательной властью и взимаемых исполнительной властью, а также методы и принципы построения налогов
Ушак Н. В. [185]	совокупность взимаемых в государстве налогов, форм и методов их построения, методов исчисления налогов и налогового контроля
Майбуров И. А. [137]	целостное единство четырех основных ее элементов: системы законодательства о налогах и сборах, системы налогов и сборов, плательщиков налогов и сборов и системы налогового администрирования, каждый из которых при этом находится друг с другом в тесной взаимосвязи и взаимозависимости
Дмитриева Н. Г., Дмитриев Д. Б. [66]	совокупность налогов, пошлин и сборов, установленных государством и взимаемых с целью создания центрального общегосударственного фонда финансовых ресурсов, а также совокупность принципов, способов форм и методов их взимания
Никулкина И. В. [144]	взаимосвязанная совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве условий налогообложения, которые включают: виды налогов и сборов; систему и принципы налогового законодательства; принципы налоговой политики; порядок распределения налогов по бюджетам; структуру налоговых органов; формы и методы налогового контроля; права и ответственность участников налоговых отношений
Тарасова В. Ф. [178]	целостное экономическое явление, состоящее из отдельных частей, объединенных общими задачами, целями и находящимися в определенной связи между собой
Грачева Е. Ю. [52]	система налогов и сборов — определенная совокупность налогов, сборов, пошлин и иных обязательных платежей, действующих в данном государстве
Еналеева И. Д. [77]	форма организации порядка налогообложения, что представляет собой строго регламентированную совокупность обязательных платежей, обладающих сходными признаками (объект налогообложения, налоговая база, ставки, налоговые периоды и т.п.)
Землин А. И. [83]	совокупность налогов, пошлин и сборов, взимаемых на территории государства в соответствии с национальным законодательством; принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены; норм и правил, определяющих правомочия и ответственность участников налоговых правоотношений
Шувалова Е. Б., Глубокова Н. Ю., Сычева Е. И. [203]	совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения
Мальцев В. А. [115]	система урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в сфере налогообложения, основанная на определенных принципах
Миляков Н. В. [120]	совокупность налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке. В НК РФ такой термин отсутствует, там применяется другое словосочетание — система налогов и сборов
Ефимова Е. Г. [205]	совокупность налогов, устанавливаемых государственной властью, а также методы и принципы построения налогов

## Приложение Б

## Классификации показателей оценки эффективности налоговой системы

Таблица Б.1 – Классификации показателей оценки эффективности налоговой системы, предлагаемые различными учеными

Классификации показателей оценки эффективности налоговой системы	Автор. Источник информации
Две группы показателей эффективности налоговой системы: налоговые и социально-экономические показатели	Калинина О.В. [87]
Две группы налоговых индикаторов: на макроуровне (по направлениям: планирование и прогнозирование, регулирование, контроль) и на микроуровне (общие, частные и индикаторы льготирования)	Коростелкина И.А. [100]
Две группы показателей: общие научно обоснованные и специальные частные показатели	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
Налоговая эффективность рассчитывается исходя из следующих блоков и групп данных: налогоплательщики, налоговые платежи, задолженность, налоги и бюджет, налоговые льготы, налоговый контроль, налоги в зарубежных странах, налоговое бремя	Горский И.В. [50]
Две группы показателей: показатели эффективности функционирования налоговой системы и эффективности работы налоговых органов	И.В. Сергеев, О.М. Воронцова, В.Ю. Скуратов [162]
Показатели сгруппированы в соответствии с разновидностями эффективности налогообложения: внутривозвратная, воспроизводственная, фискальная	Амбросьева Т.Г. [23]
Группы показателей оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса с позиции реализации функций налоговой системы: фискальной, регулирующей, социальной, контрольной, стимулирующей	Дорошенко А.С. [69]
Показатели оценки результативности налоговой системы в недропользовании сгруппированы исходя из функций налоговой системы: фискальной, контрольной, макроэкономической (регулирующей), распределительной, воспроизводственной, экологической, стимулирующей, социальной	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Пять групп показателей оценки результативности социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций в разрезе фискальной, стимулирующей, контрольной, регулирующей, социальной функций налоговой системы	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
<i>Системы показателей оценки эффективности работы налоговых органов</i>	
Для формирования управленческих мер по совершенствованию налоговой деятельности выделяется 4 группы показателей оценки: показатели собираемости налогов и эффективности контроля; показатели результативности налогового контроля; показатели оценки качества (обоснованности) налоговых санкций; показатели оценки технологического обеспечения администрирования и налогового сервиса (подгруппы: показатели, характеризующие процессы декларирования и проведения досудебной работы, показатели комфортности обслуживания)	Вазарханов И.С. [38]
Две группы показателей оценки эффективности контрольной работы налоговых органов: качественные и количественные	Васильева М.В. [39] Ефремова Т.А. [79] Хафизова А.Р. [195]
Анализ деятельности региональных налоговых органов с помощью критериев - результативность, активность, эффективность, интенсивность - по направлению сбора налогов и направлению контроля за соблюдением в регионе законодательства о налогах и сборах хозяйствующими субъектами	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Показатели повышения эффективности работы налоговых органов сгруппированы по трем направлениям их деятельности: 1) Финансы (показатели оптимизации затрат на содержание аппарата налоговой службы и показатели повышения и стабилизации объемов добровольно уплачиваемых налогов); 2) Налогоплательщики (показатели повышения качества обслуживания налогоплательщиков и сокращения количества жалоб);	Качурина М.М. [90]

## Продолжение таблицы Б.1

3) Процессы (показатели сокращения времени на ввод данных и документов и времени на прием документов)	
Группы абсолютных и относительных показателей применяются для оценки эффективности работы налоговых органов	Коваленко С.А. [98]
Сравнительная оценка эффективности деятельности налоговой инспекции местного уровня осуществляется исходя из показателей, характеризующих эффективность отдельных мероприятий налогового контроля: показатели результативности деятельности и интенсивности осуществления контрольных мероприятий, показатели качества проверок	Дорофеева Н.А., Суворов А.В. [68]
Четыре направления показателей оценки результативности налогового контроля: показатели результативности учета налогоплательщиков; результативности камерального и выездного налогового контроля; результативности учета налоговых поступлений; результативности работы налоговых органов по принудительному исполнению налоговых обязательств	Григорьева Н. Г. [54]
<i>Системы показателей оценки эффективности налоговых льгот</i>	
Показатели эффективности налоговых льгот и преференций сгруппированы в соответствии с факторами: 1) Экономическая эффективность (показатели инвестиций в основной капитал; промышленной продукции; сельхозпродукции; платных услуг; строительства). 2) Социальная эффективность (показатели среднемесячной зарплаты; численности занятых)	Ахмедова Э.Э., Иногамов С.С. [30]
Показатели сгруппированы исходя из видов налоговых льгот - социальные, инвестиционные и общие – и критериев оценки их результативности и оценки эффективности их результатов	Барулин С.В., Казак А.Ю., Слепухина Ю.Э. [33]
Оценка эффективности налоговых льгот и стимулов может осуществляться исходя из максимизации целевой функции, полного анализа «затраты – выпуск» и макроэкономического анализа	Куклина Е.А. [103]
Критерии оценки эффективности налоговых льгот: вероятные экономические, социальные и политические последствия отмены или изменения налоговой льготы; свидетельства того, что налогоплательщики знают о существовании данной налоговой льготы и готовы ею воспользоваться; административные издержки, связанные с получением налоговой льготы, сложность ее получения; уровень влияния действующих льгот на поведение налогоплательщиков; актуальность политических, экономических и социальных обоснований, проводимых при введении льготы	Пансков В.Г. [151]
Показатели, соответствующие критериям оценки эффективности налоговых льгот: для льгот по региональным налогам, в случае установления пониженной ставки по налогу на прибыль организаций, для налоговых льгот организациям, являющимся пользователями объектов инвестиционной деятельности, – наличие бюджетной, экономической и социальной эффективности; для налоговых льгот некоммерческим организациям, полностью или частично финансируемым из бюджета, - наличие эффективности расходов областного бюджета	Чухнина Г.Я. [198]
Группы показателей, соответствующие эффектам от применения плательщиками мер и инструментов налогового регулирования: экономический, социальный, бюджетный	Шклярва М.А. [202]
<i>Системы показателей оценки эффективности налогового регулирования</i>	
Показатели оценки эффективности механизма налогового регулирования в РФ сгруппированы по трем блокам: показатели оценки мер фискального характера (общие показатели налоговой нагрузки, структурные показатели, показатели эффективности налогового администрирования); показатели оценки мер стимулирующего характера; показатели оценки мер регулирующего характера	Сидорова Е.Ю. [165]
Система показателей результативности налогового регулирования в сфере услуг включает две группы: показатели потенциальной налоговой способности (финансово-экономические показатели деятельности хозяйствующих субъектов сферы услуг); показатели фискальных усилий (показатели фискальных усилий, связанных с применением методов налогового регулирования; показатели фискальных усилий контрольного характера)	Егорова Е.Н. [73]

## Окончание таблицы Б.1

<p>Показатели оценки эффективности налоговой политики сгруппированы по трем направлениям:</p> <p>1. Ресурсы. Выделяются следующие группы показателей налоговой обеспеченности бюджета региона: показатели налоговых доходов регионального бюджета; налогового потенциала региона; налогового риска региона.</p> <p>2. Климат. Выделяются следующие группы показателей анализа условий реализации налоговой политики: показатели налоговой нагрузки на население в регионе; налоговой нагрузки на бизнес в регионе; налоговых льгот региона.</p> <p>3. Администрирование. Выделяются следующие группы показателей анализа эффективности налогового администрирования: результаты налоговых проверок в регионе; показатели состояния задолженности по налогам и сборам; показатели экономия государственных расходов</p>	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
<p>Три группы показателей влияния налоговой системы на социально-экономическое развитие страны, отражающие экономический рост; экономическое развитие (то есть строение производства, экономическую эффективность, инвестиционный климат); социально-экономическое развитие (размер доходов населения, дифференциацию доходов населения, показатели безработицы и качества жизни)</p>	Кунчина Н.А. [105]

## Приложение В

### Систематизация показателей оценки налоговой системы, применяемых государственными органами

Таблица В.1 – Систематизация показателей оценки налоговой системы, применяемых государственными органами

Название показателя (формула расчета)/ Критерий эффективности	Источник информации	Примечание	Возможность применения в комплексной методике оценки эффективности налоговой системы
<b>Достаточность налоговых поступлений в бюджет</b>			
Сумма поступлений в бюджет налогов и сборов на контролируемой территории	Ефремова Т.А. [79]	Один из количественных (абсолютных) показателей контрольной работы, характеризующий объем работы налоговых органов	Как абсолютный показатель без соотнесения с другими величинами (например, затратами на содержание налоговой системы или планируемой суммой) не дает оценку эффективности налоговой системы
Сравнение изменений удельного веса по основным видам налогов по отношению к налогооблагаемой базе	Методика оценки эффективности контрольной работы инспекций Госналогслужбы России (1993 г.) [104]	Один из показателей оценки эффективности контрольно-проверочной работы налоговых органов	Не может характеризовать эффективность налоговой системы
Сравнение изменения налогооблагаемой базы по основным видам налогов с соответствующей динамикой налоговых поступлений			Не может характеризовать эффективность налоговой системы
Темпы роста налоговых платежей	Ефремова Т.А. [79]	Один из качественных (относительных) показателей контрольной работы налоговых органов России	Изменение налоговых платежей должно соизмеряться с изменением потребности в них, социально-экономическими условиями.
Уровень собираемости налогов и сборов – процентное отношение фактических налоговых поступлений за к сумме налоговых обязательств (начислений)	Методика оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России [12]	Показатели критерия собираемости налогов и сборов, отражающего качество работы налоговых инспекций	Характеризует эффективность налоговой системы
Уровень отклонения фактических поступлений в федеральный бюджет от прогноза поступлений			Характеризует эффективность налоговой системы
Динамика удельного веса количества проверок организаций, отобранных для проведения выездных проверок по результатам камерального анализа, в общем количестве проведенных выездных проверок			Неясно основание для отнесения данного показателя в группу «собираемость налогов и сборов».
Отклонение отношения сумм уменьшенных платежей по результатам выездных проверок в общей сумме доначисленных платежей по выездным проверкам от значения указанного показателя в целом по УФНС России			Характеризует результаты только выездных проверок
Уровень выполнения прогнозных заданий налоговыми органами за отчетный период	Ефремова Т.А. [79]	Один из качественных (относительных) показателей контрольной работы налоговых органов России	Процедура прогнозирования очень сложна
<b>Своевременная уплата установленных налогов в полном объеме</b>			
Суммы недоимки и задолженности по налогам в целом и в разрезе бюджетов	Ефремова Т.А. [79]	Количественные (абсолютные) показатели контрольной работы, характеризующий объем работы налоговых органов	Для оценки эффективности необходимы дополнительные данные

Продолжение таблицы В.1

Динамика сумм недоимки и задолженности по налогам в целом и в разрезе бюджетов по сравнению с предыдущими периодами			Динамика налоговой задолженности может характеризовать эффективность налоговой системы
Снижение задолженности по налогам и сборам	Методика оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России [12]	Показатель критерия снижения налоговой задолженности, отражающий качество работы налоговой службы	Для оценки эффективности необходимы дополнительные данные
Повышение эффективности погашения задолженности на всех стадиях взыскания			Для оценки эффективности необходимы дополнительные данные
<b>Эффективность работы налоговых органов</b>			
<u>Показатели результативности учетных и контрольных процедур налоговых органов</u>			
Количество налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговых органах	Ефремова Т.А. [79]	Один из количественных (абсолютных) показателей контрольной работы, который отражает объем работы налоговых органов	Не является показателем эффективности, в связи с наличием недобросовестных налогоплательщиков
Количество организаций и граждан, получающих информацию из ЕГРЮЛ и ЕГРИП с использованием интернет-технологий	Методика оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России [12]	Критерии, отражающие качество работы налоговых инспекций	Не являются показателями оценки эффективности налоговой системы
Доля налогоплательщиков, имеющих возможность доступа к персонализированной информации о состоянии расчетов с бюджетом по каналам связи и через Интернет			
Доля удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов налогоплательщиков			
<u>Количество жалоб, поступающих в налоговые органы</u>			
Количество обращений и сумма претензий по обращениям юридических и физических лиц в налоговые инспекции по поводу действий налоговых работников	Методика оценки эффективности контрольной работы инспекций Госналогслужбы России (1993 г.) [104]	Показатель оценки эффективности контрольно-проверочной работы налоговых органов	Характеризует качество работы налоговых органов
Соотношение количества жалоб по налоговым спорам, рассмотренных вышестоящими налоговыми органами в досудебном порядке, к общему количеству предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами исковых заявлений	Методика оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России [12]	Критерии, отражающие качество работы налоговых инспекций	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
<u>Показатели нагрузки сотрудников налоговых органов</u>			
Показатель нагрузки на одного специалиста – отношение количества стоящих на учете налогоплательщиков к численности специалистов по основной деятельности	Ребреш Л.А. [159]	Один из показателей оценки налогового контроля, разработанный налоговыми органами.	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Количество приходящихся на одного налогового инспектора налогоплательщиков, в разрезе организаций и физических лиц	Ефремова Т.А. [79]	Один из количественных (абсолютных) показателей контрольной работы, характеризующих объем работы налоговых органов	
<u>Показатели эффективности налоговых проверок</u>			
Количество документально проверенных юридических лиц или проверенных на месте физических лиц	Методика, разработанная в МНС г. Москвы под руководством профессора Черника Д. Г. [104]	Один из количественных показателей оценки эффективности контрольно-проверочной работы	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы

Продолжение таблицы В.1

Количество проверок на одного сотрудника отношение количества проведенных проверок к численности специалистов по основной деятельности инспекции	Ребреш Л.А. [159]	Входит в совокупность показателей для оценки эффективности налогового контроля, разработанную налоговыми органами	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Удельный вес камеральных проверок, в процессе которых использованы дополнительные документы, объяснения и сведения	Методика оценки эффективности контрольной работы УМНС России по субъектам Федерации (2001 г.) [104]	Один из показателей оценки организации и проведения камеральных проверок	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Удельный вес охваченных документальными проверками налогоплательщиков по каждому виду налога	Методика оценки эффективности контрольной работы инспекций Госналогслужбы России (1993 г.) [104]	Один из показателей оценки эффективности контрольно-проверочной работы налоговых органов	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Коэффициент охвата выездными проверками – отношение количества налогоплательщиков, проверенных в исследуемом периоде, к количеству стоящих на учете налогоплательщиков	Ребреш Л.А. [159]	Входит в совокупность показателей оценки эффективности налогового контроля, разработанной налоговыми органами	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Процент охвата выездными проверками крупнейших и основных налогоплательщиков, состоящих на учете	Ефремова Т.А. [79]	Относится к качественным (относительным) показателям контрольной работы налоговых органов России	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Процентное отношение числа выездных проверок обособленных подразделений организаций, находящихся на территории другого субъекта РФ, к общему количеству выездных проверок организаций	Методика оценки эффективности контрольной работы УМНС России по субъектам РФ [10]	Один из показателей оценки организации и проведения выездных проверок	Анализ выездных проверок
Процентное отношение числа встречных проверок, проведенных по запросам управлений МНС России других регионов, к общему количеству выездных проверок организаций			
<i>Результативность проверок</i>			
Удельный вес результативных выездных проверок – отношение количества выявивших нарушения выездных проверок организаций к их общему количеству	Методика оценки эффективности контрольной работы УМНС России по субъектам РФ [10]	Один из показателей оценки организации и проведения выездных проверок	Анализ выездных проверок
Показатель результативности проверок на одного специалиста - отношение количества проверок, выявивших нарушения, к численности специалистов основной деятельности	Ребреш Л.А. [159]	Входит в совокупность показателей для оценки эффективности налогового контроля, разработанную налоговыми органами	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
<i>Анализ доначислений по результатам проверок</i>			
Сумма дополнительно начисленных в бюджет налогов и штрафных санкций по результатам проверок за отчетный период (сравнение с предыдущим периодом)	Методика оценки эффективности контрольной работы инспекций Госналогслужбы России (1993 г.) [104]	Один из показателей оценки эффективности контрольно-проверочной работы налоговых органов	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Сумма доначисленных налогов и сборов, а также санкций по результатам контрольной работы в целом и в разрезе бюджетов, категорий налогоплательщиков, видов проверок, характера платежей	Ефремова Т.А. [79]	Один их количественных (абсолютных) показателей контрольной работы, характеризующий объем работы налоговых органов	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы

Продолжение таблицы В.1

Дополнительно начисленные проверками налоги и другие платежи	Методика оценки эффективности контрольной работы инспекций Госналогслужбы России (1993 г.) [104]	Один из показателей оценки эффективности контрольно-проверочной работы налоговых органов	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Удельный вес дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы в общей сумме начислений по декларациям	Методика оценки эффективности контрольной работы УМНС России по субъектам РФ [10]	Общие показатели оценки эффективности контрольной работы	Не являются показателями оценки эффективности налоговой системы
Сумма дополнительных начислений по результатам контрольной работы (без учета начисленных по карточкам лицевых счетов пеней) в расчете на одного сотрудника налогового органа			
Сумма доначислений на одного документально проверенного налогоплательщика	Методика, разработанная Министерством по налогам и сборам в г. Москве [104]		Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Сумма доначислений на одну проверку (по результатам камеральных или выездных проверок)	Ефремова Т.А. [79]	Один из качественных (относительных) показателей контрольной работы налоговых органов России	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Удельный вес дополнительно начисленных платежей по камеральным (документальным) проверкам в общей сумме доначислений	Методика оценки эффективности контрольной работы инспекций Госналогслужбы России (1993 г.) [104]	Один из показателей оценки эффективности контрольно-проверочной работы налоговых органов	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Сумма дополнительных начислений по результатам выездных проверок в расчете на одну проверку	Методика оценки эффективности контрольной работы УМНС России по субъектам РФ [10]	Один из показателей оценки организации и проведения выездных проверок	Анализ выездных проверок
Удельный вес дополнительных начислений по камеральным проверкам (без учета пеней) в общей сумме дополнительных начислений по налоговым проверкам (без учета пеней)			Анализ камеральных проверок
Изменение удельного веса дополнительных начислений по камеральным проверкам (без учета пеней) в общей сумме дополнительных начислений по налоговым проверкам (без учета пеней)			
Сумма дополнительных начислений по результатам камеральных проверок в расчете на одну проверку			
<i>Взыскание доначислений, недоимки</i>			
Динамика дополнительно взысканных платежей	Методика для оценки эффективности контрольной работы УМНС России по субъектам Федерации (2001 г.) [104]	Показатель общей оценки эффективности контрольной работы Показатель оценки организации и проведения выездных проверок	Не являются показателями оценки эффективности налоговой системы
Динамика дополнительно взысканных сумм по результатам проверок в расчете на одну проверку			
Удельный вес взысканных сумм по результатам налоговых проверок в общей сумме дополнительных начислений	Методика оценки эффективности контрольной работы УМНС России по субъектам РФ [10]	Показатели оценки эффективности контрольной работы	Может применяться при условии правомерности взыскания
Сумма дополнительно взысканных платежей по результатам контрольной работы в расчете на одного сотрудника УМНС России по субъекту РФ			Не является показателем оценки эффективности налоговой системы

Продолжение таблицы В.1

Коэффициент общей эффективности – отношение взысканной суммы в расчете на одного работника, к сумме, затраченной на одного работника	Ребреш Л.А. [159]	Входит в совокупность показателей для оценки эффективности налогового контроля, разработанную налоговыми органами	Не является показателем оценки эффективности налоговой системы
Изменение удельного веса взысканных сумм по результатам налоговых проверок в общей сумме дополнительных начислений	Методика оценки эффективности контрольной работы УМНС России по субъектам РФ [10]	Один из общих показателей оценки эффективности контрольной работы	Может применяться при условии правомерности взыскания
<i>Правомерность доначислений</i>			
Коэффициент качества налоговых проверок – доля правомерно доначисленных платежей в общей сумме доначислений по результатам налоговых проверок	Ефремова Т.А. [79]	Один из качественных (относительных) показателей контрольной работы налоговых органов России	Может применяться
Удельный вес количества решений налоговых органов, признанных судом недействительными, в числе решений налоговых органов по результатам налогового контроля	Методика оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России [12]	Критерии, отражающие качество работы налоговых инспекций	Следует учитывать еще решения, измененные вышестоящими налоговыми органами
Количество дел, рассмотренных по результатам проверок в арбитражных судах и решенных в пользу налогоплательщика	Методика оценки эффективности контрольной работы инспекций Госналогслужбы России (1993 г.) [104]	Один из показателей оценки эффективности контрольно-проверочной работы налоговых органов	Следует учитывать еще решения, измененные вышестоящими налоговыми органами
Удельный вес возвращенных налогоплательщикам излишне взысканных сумм по результатам проверок	Методика МНС России, рекомендованная в 2001 г. для оценки эффективности контрольной работы управлений МНС России по субъектам [104]	Показатель оценки организации и проведения выездных проверок	Следует учитывать решения об изменении результатов проверки (не только возвращенные суммы)
Удельный вес уменьшенных по решениям судебных и вышестоящих органов дополнительных начислений по результатам выездных проверок в общей сумме доначислений а отчетный период	Методика оценки эффективности контрольной работы управлений МНС России по субъектам РФ [10]	Один из показателей оценки организации и проведения выездных проверок	Анализ выездных проверок
<b>Соблюдение законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых отношений</b>			
<i>Показатели уменьшения уровня теневой экономики</i>			
Динамика количества индивидуальных предпринимателей и организаций, не представляющих отчетность или представляющих «нулевую» отчетность	Методика МНС России 2001 г. оценки эффективности контрольной работы управлений МНС России по субъектам [104]	Показатель оценка работы с организациями, не представляющими отчетность или представляющими «нулевую» отчетность	Может применяться
Удельный вес количества организаций (предпринимателей), не представляющих отчетность или представляющих "нулевую" отчетность, в общем количестве состоящих на учете организаций (предпринимателей)	Методика оценки эффективности контрольной работы управлений МНС России по субъектам РФ [10]	Один из показателей оценки работы с организациями, не представляющими в налоговые органы отчетность или представляющими "нулевую" отчетность	Может применяться
Удельный вес сумм, по которым отказано в возмещении НДС по операциям от экспорта и на внутреннем рынке, в общей сумме доначисленных неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (без учета налоговых санкций и пеней) и неправомерно предъявленного к возмещению НДС, выявленного по результатам налоговых проверок по операциям от экспорта и на внутреннем рынке	Методика оценки эффективности контрольной работы управлений МНС России по субъектам РФ [10]	Один из общих показателей оценки эффективности контрольной работы	Может применяться при дополнительных мероприятиях оценки

Окончание таблицы В.1

<b>Распределение налоговой нагрузки</b>			
Показатель налоговой нагрузки – отношение всех налогов, уплачиваемых организацией, к выручке от реализации (работ, услуг)	Евстафьева А.Х. [71]	Методика Департамента налоговой политики	Может применяться в зависимости от целей регулирующей функции
<b>Эффективность налоговых льгот</b>			
В соответствии с методикой оценки предоставляемых налоговых льгот Астраханской области экономическая, бюджетная и (или) социальная эффективность налоговых льгот оценивается по критериям: финансово-экономическое оздоровление предприятий отдельных производственных отраслей, обеспечивающее стабилизацию и расширение налогооблагаемой базы; социальная направленность льготы	Домбровский Е.А. [67]	Для льгот на внедрение инвестиционных проектов потери областного бюджета рассчитываются за период действия льготы. Сравниваются временные потери областного бюджета за год, когда льгота вступает в действие, с предполагаемым фактическим эффектом от предоставления налоговой льготы (увеличение объема производства, рост средней заработной платы, увеличение численности работающих). Для льгот, направленных на обеспечение занятости, сохранение и увеличение количества рабочих мест, рост среднемесячной заработной платы сравниваются потери областного бюджета от предоставления льготы с приростом поступлений по НДФЛ. Снижение поступлений по налогу, по которому предоставляется льгота, не должны превышать суммы потерь в результате предоставления льготы	Может применяться в зависимости от цели и направления оценки
Коэффициент социальной и экономической эффективности налоговых льгот в Омской области – отношение суммы положительных баллов к общему количеству показателей. Анализируется динамика выручки от продажи товаров, работ, услуг; себестоимости проданных товаров, работ, услуг; валовой прибыли; рентабельности	Домбровский Е.А. [67]	Положительная динамика (кроме себестоимости) оценивается баллом 1, отрицательная – 0. По себестоимости положительная динамика – 0, отрицательная – 1. Признается положительная социальная и экономическая эффективность налоговых льгот, если значение коэффициента превышает 0,8. Бюджетная эффективность рассчитывается путем определения предполагаемого эффекта для областного бюджета (увеличение налоговых поступлений в сравнении с величиной выпадающих доходов в связи с предоставлением льготы)	Может применяться в зависимости от цели и направления оценки

## Приложение Г

### Систематизация научных авторских разработок показателей оценки налоговой системы

Таблица Г.1 – Систематизация научных авторских разработок показателей оценки налоговой системы

Название показателя (формула расчета)	Место в системе показателей	Автор. Источник литературы.
<b>Достаточность налоговых поступлений в бюджет</b>		
<i>Объем налоговых поступлений</i>		
Налоговые поступления	Показатель группы специальных частных показателей эффективности налоговой системы	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
Объем поступления платежей	Показатель группы налоговых платежей базовых показателей оценки налоговой политики	Горский И.В. [50]
Налоговые доходы в консолидированный бюджет субъекта РФ	Показатель направления «Ресурсы» блока «Налоговых доходов регионального бюджета»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Налоговые поступления от субъектов малого бизнеса	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Налоговые поступления от некоммерческих организаций бюджета РФ	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Налоговые поступления от добычи нефти в федеральный бюджет (бюджет топливдобывающего субъекта РФ)	Показатель эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
<i>Структура доходов бюджета</i>		
Структура налоговых доходов бюджета	Показатель группы общих научно обоснованных показателей эффективности налоговой системы	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
Удельный вес федеральных (региональных, местных) налогов; Структура налогообложения (по отраслям, по видам налогов)	Показатели оценки эффективности механизма налогового регулирования в РФ блока оценки мер фискального характера. Структурные показатели	Сидорова Е.Ю. [165]
Показатели структуры налоговых доходов – соотношение суммы налоговых поступлений от применения УСН (ЕНВД, ЕСХН, патентной системы ИП, системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, общей системы налогообложения, прочих налогов) к общей сумме налоговых доходов. Прочие налоги – налоги, которые уплачиваются независимо от вида применяемой системы налогообложения (налог на имущество, налог на землю, транспортный налог и др.)	Показатели оценки эффективности региональной системы налогообложения субъектов малого и среднего бизнеса	Перекрестова Л.В., Иризепова М.Ш. [153]
Показатель налоговой автономии – отношение собственных налоговых доходов и уровня дохода конкретного бюджета	Показатель качества налогового планирования и прогнозирования	Коростелкина И.А. [100]
Доля налоговых поступлений в доходах бюджета	Показатель группы общих научно обоснованных показателей эффективности налоговой системы	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
Удельный вес налоговых поступлений в доходах бюджета	Налоговый показатель эффективности налоговой системы.	Калинина О.В. [87]
Доля отдельных налогов (косвенных налогов, налогов от внешней торговли) в доходах бюджета	Показатели групп специальных частных и общих научно обоснованных показателей эффективности налоговой системы	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
Доля региональных и местных налогов и сборов в доходах консолидированного бюджета субъекта РФ	Показатель направления «Ресурсы» блока «Налоговых доходов регионального бюджета»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]

Продолжение таблицы Г.1

Доля налоговых поступлений от добычи нефти в федеральный бюджет (бюджет топливдобывающего субъекта РФ)	Показатели эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Соотношение пропорции между налоговыми доходами, доходами бюджета	Базовый показатель для оценки налоговой политики группы «налоги и бюджет»	Горский И.В. [50]
Удельный вес налоговых доходов от применения специальных налоговых режимов в налоговых доходах	Показатели оценки эффективности региональной системы налогообложения субъектов малого и среднего бизнеса	Перекрестова Л.В., Иризепова М.Ш. [153]
Доля налоговых поступлений от субъектов малого бизнеса в общем объеме налоговых поступлений федерального бюджета (бюджета субъекта РФ)	Показатели оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Доля налоговых поступлений от некоммерческих организаций в общем объеме налоговых поступлений федерального бюджета РФ (бюджета субъекта РФ, муниципальных бюджетов РФ)	Показатели социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Удельный вес налогов по отраслям и сферам деятельности	Налоговый показатель эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Соотношение прямых и косвенных налогов (налогов с физических и юридических лиц)	Показатели группы специальных частных показателей эффективности налоговой системы	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
<i>Динамика налоговых поступлений</i>		
Динамика поступлений налогов и сборов	Показатель критерия «фактор результативности» группы «деятельности по сбору налогов»	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Темпы прироста налоговых поступлений (по организациям и индивидуальным предпринимателям)	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Темпы прироста налоговых поступлений от налогоплательщиков некоммерческого сектора экономики	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
<i>Показатели собираемости налогов</i>		
Уровень соответствия фактических поступлений в федеральный бюджет прогнозу поступлений (оценка поступлений за квартал)	Показатели качества налогового прогнозирования и планирования в системе показателей материального стимулирования работников налоговых органов	Чечнева Ю.В. [196]
Уровень соответствия прогноза поступлений в федеральный бюджет первоначальной оценке (корректировка годового прогноза поступлений)		
Уровень собираемости основных налогов	Показатель группы общих научно обоснованных показателей эффективности налоговой системы	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
Уровень собираемости налогов и сборов	Показатель критерия «фактор активности» группы «деятельности по сбору налогов»	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Коэффициент собираемости налогов от субъектов малого бизнеса	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Коэффициент собираемости налогов от некоммерческих организаций	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Коэффициент собираемости налогов – соотношение начисленных и поступивших налогов и сборов	Показатель оценки фискальной эффективности налогообложения	Амбросьева Т.Г. [23]
Коэффициент начисления налогов – отношение начисленных к уплате в текущем году налогов, сборов и иных обязательных платежей к контрольной сумме поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ (региона)	Показатели, характеризующие налоговое состояние региона	Вылкова Е.С., Позов И.А. [42]
Коэффициент собираемости налогов – отношение фактической величины собранных налогов к величине налогов, которую должны были заплатить налогоплательщики	Показатель оценки эффективности работы налоговых органов	Сергеев И.В., Воронцова О.М., Скуратов В.Ю. [162]

Продолжение таблицы Г.1

Уровень собираемости налогов – отношение реально собранных налогов за определенный период или намечаемых к сбору к потенциально возможному сбору, определяемому в зависимости от вида налогов, налоговой базы и налоговых ставок	Показатель совершенства налоговой системы и степени эффективности проводимой налоговой политики	Демешева И.А. [65]
Уровень собираемости налогов – процентное отношение фактических налоговых поступлений за отчетный финансовый год без учета погашения задолженности прошлых лет к начисленным в отчетном году суммам налоговых обязательств	Расчет уровня собираемости налогов	Гомбожапова С.В. [48]
$У_{сн} = (С_{фнп} - С_{пз}) / (С_{фнп} - С_{пз} + Н_{н}) * 100\%$ , где $С_{фнп}$ – фактические налоговые поступления за отчетный финансовый год; $С_{пз}$ – поступления в счет погашения налоговой задолженности прошлых лет; $Н_{н}$ – недоимка по текущим налоговым платежам, т.е. со сроком образования до 12 месяцев	Расчет уровня собираемости налогов	Дадашева Ю.А. Источник информации [48]
Собираемость налогов и сборов $K_5 = (П_r / (П_r + Н_r)) * 100$ , где $П_r$ – поступления за отчетный период; $Н_r$ – прирост недоимки за отчетный период	Показатель оценки эффективности деятельности налоговых органов	Софьин Н.А. [174]
Коэффициент собираемости налогов – отношение реально собираемой суммы налогов, поступающей в бюджет к планируемой (расчетной) сумме налоговых платежей в бюджет	Налоговые (аналитические) показатели эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Коэффициент эффективности – отношение планируемой суммы собираемости налогов в соответствующий бюджет к сумме налоговых платежей, реально поступившей		
Коэффициент собираемости налогов – соотношение общего объема налоговых поступлений по региону к налоговому потенциалу региона	Показатель оценки критерий эффективности контрольной работы	Крылов Д.В. [102]
Отношение поступивших и запланированных налоговых доходов от добычи нефти	Показатели оценки эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Коэффициент собираемости налогов от добычи нефти – отношение объема поступлений к налоговому потенциалу		
Показатель собираемости налогов – соотношение поступивших налогов к запланированной сумме поступлений налогов	Показатель качества (налоговый индикатор) налогового планирования и прогнозирования	Коростелкина И.А. [100]
Коэффициент поступления налогов – соотношение суммы поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей и контрольной суммы поступления налогов, сборов и иных обязательных платежей	Показатель, характеризующий налоговое состояние региона	Вылкова Е.С., Позов И.А. [42]
<b>Объективность затрат на организацию налоговой системы</b>		
Коэффициент экономической эффективности налогового администрирования: $K_3 = (П / З) * (НП / НП) = (П / НП) * (НП / З)$ , где $П$ – общий объем налоговых поступлений по региону; $З$ – затраты налоговой администрации; $НП$ – налоговый потенциал региона	Показатель оценки критерий эффективности контрольной работы	Крылов Д.В. [102]
Показатель, характеризующий затраты на функционирование налоговых органов – соотношение полученных в консолидированный бюджет суммы налогов и затраченные на функционирование налогового органа суммы	Показатель оценки эффективности деятельности налоговых инспекций	Дорофеева Н.А., Суворов А.В. [68]
Фискальная эффективность налоговой системы или конкретного налога – отношение фискальной результативности (абсолютного объема налоговых поступлений) к расходам на налоговое администрирование (администрирование конкретного налога)	Универсальный показатель оценки эффективности налогового администрирования.	Анисимов А.Л. [24]

Продолжение таблицы Г.1

Эффективность расходов налоговой системы (фискальных расходов) – соотношение суммы налоговых и приравненных к ним поступлений к совокупности текущих расходов на содержание фискальных органов	Показатель оценки фискальной эффективности	Амбросьева Т.Г. [23]
Расходы консолидированного бюджета субъекта РФ	Показатель направления Администрирование блока «Экономии государственных расходов»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Затраты на получение информации; Расчет затрат на переговоры; Затраты на защиту прав собственности; Затраты на оппортунистическое поведение	Показатели оценки трансакционных издержек налогового администрирования	Артеменко А.Д., Артеменко Г.А. [29]
Доля издержек налогового администрирования в налоговых доходах	Показатель, характеризующий издержки налогового администрирования	Киреенко А.П. [95]
Отношение годовой величины расходов на содержание налоговых органов к объему налогов и сборов, поступивших в тот же период	Показатель критерия «фактор эффективности» группы деятельности по сбору налогов	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Коэффициент фискальных затрат (уровень затрат на содержание налоговой службы в расчете на 100 руб. поступивших налогов и сборов) – отношение совокупности текущих расходов на содержание налоговых органов к сумме налоговых и приравненных к ним поступлений	Показатель оценки фискальной эффективности налогообложения	Амбросьева Т.Г. [23]
Средний размер налоговых поступлений (результативность деятельности работников налоговой органов) - соотношение сумм поступивших налогов и сборов и численности сотрудников налоговых органов		
Налогоотдача ( $H_o$ ) и налогоємкость ( $H_e$ ): $H_o = \text{НП} / Z_{\text{nc}}$ , $H_e = Z_{\text{nc}} / \text{НП}$ , где НП – налоговые поступления (плановые или фактические) в консолидированный бюджет РФ (субъекта РФ); $Z_{\text{nc}}$ – связанные с функционированием налоговой системы на региональном или федеральном уровне затраты (плановые или фактические)	Показатели оценки эффективности работы налоговых органов	Сергеев И.В., Воронцова О.М., Скуратов В.Ю. [162]
Отношение прироста совокупных расходов к объему налоговых доходов консолидированного бюджета	Показатель направления «Администрирование» блока «Экономии государственных расходов»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Коэффициент налоговых доходов – отношение налоговых доходов бюджета к численности сотрудников государственной службы	Показатель оценки воспроизводственной эффективности налогообложения	Амбросьева Т.Г. [23]
Соотношение расходов на заработную плату сотрудников налогового органа, занимающихся проведением налоговых проверок (за год), к результатам контрольной работы	Показатель критерия «фактор эффективности» группы «работы по контролю за налогоплательщиками»	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Коэффициент экономичности (затратности) – отношение общих расходов на содержание и обеспечение планируемой налоговой системы к общим расходам на содержание и обеспечение реальной налоговой системы	Аналитические показатели эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Коэффициенты экономичности; затратности; достоверности; собираемости налогов. Показатель добровольности исполнения налоговых обязательств	Показатели оценки эффективности механизма налогового регулирования в РФ блока оценки мер фискального характера. Показатели эффективности налогового администрирования	Сидорова Е.Ю. [165]
<b>Своевременная уплата установленных налогов в полном объеме</b>		
Налоговая задолженность по основным видам налогов и уровням бюджетов	Базовый показатель для оценки налоговой политики группы «задолженность»	Горский И.В. [50]
Сумма совокупной задолженности (показатель налоговой дисциплины)	Показатель качества (налоговый индикатор) налогового планирования и прогнозирования	Коростелкина И.А. [100]

Продолжение таблицы Г.1

Налоговая задолженность и недоимка	Налоговый показатель эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Сумма задолженности перед бюджетом	Показатель направления «Администрирование» блока «Состояния задолженности по налогам и сборам в регионе»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Сумма невозможной к взысканию задолженности		
Задолженность по налоговым платежам	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Задолженность по налоговым платежам от добычи нефти и ее динамика	Показатель эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Динамика уровня недоимки	Показатель критерия «фактор результативности» группы деятельности по сбору налогов	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Динамика задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям	Показатель повышения эффективности деятельности налоговых органов	Хафизова А.Р. [195]
Отношение задолженности к величине начисленных налогов и сборов	Показатель направления «Администрирование» блока «Состояния задолженности по налогам и сборам в регионе»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Удельный вес приостановленной к взысканию в связи с введением процедуры банкротства налоговой задолженности в общем объеме налоговой задолженности		
Удельный вес взыскиваемой судебными приставами по постановлениям о возбуждении исполнительного производства налоговой задолженности в общем объеме налоговой задолженности		
Задолженностеемкость	Показатель, характеризующий налоговое состояние региона	Вылкова Е.С., Позов И.А. [42]
<b>Эффективность работы налоговых органов</b>		
<i>Показатели результативности учетных и контрольных процедур налоговых органов</i>		
Количество поставленных на учет организаций, индивидуальных предпринимателей	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Количество некоммерческих организаций, поставленных на налоговый учет	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Количество стоящих на учете в налоговом органе налогоплательщиков: $N_u = N_p - N_l - N_m$ , где $N_p$ – количество зарегистрированных в ЕГРЮЛ и ЕГРИП налогоплательщиков; $N_l$ – количество ликвидированных налогоплательщиков; $N_m$ – количество налогоплательщиков-мигрантов	Количественный показатель системы показателей результативности работы налоговых органов.	Григорьева Н. Г. [54]
Структура налогоплательщиков и ее динамика	Показатель оценки налоговой политики группы «налогоплательщики»	Горский И.В. [50]
Темпы прироста (выбытия) субъектов малого бизнеса	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Сводный коэффициент движения налогоплательщиков – отношение суммы количества вновь созданных, реорганизованных и ликвидированных налогоплательщиков за отчетный период к среднему количеству состоящих на учете в налоговом органе налогоплательщиков	Качественный показатель системы показателей результативности работы налоговых органов	Григорьева Н. Г. [54]
Удельный вес сдающих налоговые декларации в электронном виде налогоплательщиков	Показатель повышения эффективности деятельности налоговых органов	Хафизова А.Р. [195]
Доля удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов плательщиков		

Продолжение таблицы Г.1

<i>Показатели нагрузки сотрудников налоговых органов</i>		
Уровень нагрузки персонала налоговых органов – количество приходящихся на одного работника налоговых органов налогоплательщиков	Показатель оценки фискальной эффективности налогообложения	Амбросьева Т.Г. [23]
Количество приходящихся на одного инспектора налогоплательщиков	Показатели критерия «фактор интенсивности» группы работы по контролю за налогоплательщиками.	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Площадь приходящейся на одного инспектора территории		
<i>Показатели начисления налогов налогоплательщикам</i>		
Коэффициент начисления налогов – доля самостоятельно начисленных налогов налогоплательщиком в общей сумме начислений	Коэффициент комплексной оценки эффективности работы налогового органа	Щербинин А.Т. [204]
Действенность налогового контроля – отношение самостоятельно начисленной суммы налогов к налоговому потенциалу территории	Показатель оценки эффективности деятельности налоговых инспекций	Дорофеева Н.А., Суворов А.В. [68]
Налоговая урегулируемость ВРП путем зачета – отношение урегулированной задолженности путем зачета к ВВП (ВРП)	Показатель, характеризующий налоговое состояние региона	Вылкова Е.С., Позов И.А. [42]
<i>Показатели эффективности налоговых проверок</i>		
Показатели оценки контрольной работы: количество и результаты проверок, суммы доначислений, оспариваемые суммы и т.п.	Базовые показатели оценки налоговой политики группы «Налогового контроль»	Горский И.В. [50]
Количество выездных налоговых проверок (на 1 000 организаций)	Показатели направления Администрирование блока «Результатов налоговых проверок в регионе»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Количество выездных проверок на одного инспектора отдела выездных проверок	Показатель критерия «фактор интенсивности» группы «работы по контролю за налогоплательщиками»	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Коэффициент охвата налогоплательщиков выездными налоговыми проверками – отношение количества выездных налоговых проверок к количеству зарегистрированных налогоплательщиков	Показатель комплексной оценки контрольных мероприятий	Софьин А.А. [175]
Коэффициент охвата налогоплательщиков проверками – отношение количества проведенных налоговым органом за отчетный период выездных проверок к количеству состоящих на учете в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей	Показатель оценки эффективности деятельности налоговых инспекций (интенсивности осуществления контрольных мероприятий)	Дорофеева Н.А., Суворов А.В. [68]
Темп роста охвата налогоплательщиков выездными налоговыми проверками – отношение коэффициента охвата налогоплательщиков выездными проверками в отчетном периоде к коэффициенту охвата налогоплательщиков выездными проверками в предшествующем периоде	Показатель комплексной оценки контрольных мероприятий	Софьин А.А. [175]
Коэффициент использования трудовых ресурсов – отношение общей величины персонала для выездных налоговых проверок к среднесписочной численности персонала отдела выездных проверок.		
<b>Результативность проверок</b>		
Показатель оценки результативности проведения камеральных проверок – процентное отношение количества камеральных налоговых проверок, выявивших нарушения, не оспариваемые налогоплательщиком и (или) подтвержденные вышестоящим налоговым органом и (или) судом, к общему количеству камеральных проверок	Показатель системы объективной оценки деятельности инспекции	Софьин Н.А. [174]
Коэффициент результативности выездных налоговых проверок – отношение количества результативных выездных проверок к общей величине выездных проверок	Показатель комплексной оценки контрольных мероприятий	Софьин А.А. [175]

Продолжение таблицы Г.1

Доля выявивших нарушения выездных налоговых проверок	Показатель направления Администрирование блока «Результаты налоговых проверок в регионе»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Доля налоговых проверок с выявленными нарушениями в общем объеме выездных налоговых проверок	Показатель критерия «фактор активности» группы «работы по контролю за налогоплательщиками»	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Результативность выездных налоговых проверок – отношение результативных выездных проверок и количества проведенных	Показатель сравнительной оценки эффективности деятельности налоговых инспекций местного уровня	Дорофеева Н.А., Суворов А.В. [68]
Количество налогоплательщиков (недоимщиков), к которым были приняты меры по ликвидации недоимки, в расчете на единицу налогового инспектора	Показатель критерия «фактор интенсивности» группы «деятельности по сбору налогов»	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Показатель оценки полноты учета информации об уплаченных плательщиком налогов в карточке лицевых счетов плательщика – процентное отношение количества осуществленных между налогоплательщиком и налоговым органом сверок, по итогам которых были выявлены расхождения в суммах начисленных и уплаченных налогов, к общему количеству осуществленных между плательщиком и налоговым органом сверок	Показатель системы объективной оценки деятельности инспекции	Софьин Н.А. [174]
<b>Доначисления по результатам проверок</b>		
Резерв налогового потенциала для доначислений в бюджет при документальных проверках предприятий – разность между ожидаемой и реально перечисленной в бюджет суммой налоговых платежей	Объективный критерий, который позволяет оценить эффективность функционирования налоговой системы	Карташова Г.Н. [85]
Доначисление налогов	Показатель, характеризующий результативность деятельности налоговой инспекции	Дорофеева Н.А., Суворов А.В. [68]
Налоговые санкции	Показатель группы специальных частных показателей эффективности налоговой системы	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
Суммы доначислений по результатам налоговых проверок	Показатель направления «Администрирование» блока «Результаты налоговых проверок в регионе»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Выявленные суммы недоимок и доначислений по результатам проведения мероприятий налогового контроля в отношении некоммерческих организаций	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Темп роста налоговых доначислений – отношение налоговых доначислений по выездным проверкам за отчетный период к налоговым доначислениям по выездным проверкам за предшествующий период	Показатели комплексной оценки контрольных мероприятий	Софьин А.А. [175]
Коэффициент налоговых доначислений – отношение суммы налоговых доначислений к общей величине зарегистрированных налогоплательщиков.		
Сумма доначислений налогов и сборов в расчете на одного инспектора	Показатель критерия «фактор активности» группы «работы по контролю за налогоплательщиками»	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Сумма доначислений налогов и сборов на одну проведенную проверку	Показатель критерия «фактор результативности» группы «работы по контролю за налогоплательщиками»	
Сумма доначислений на одну выездную проверку	Показатель направления «Администрирование» блока «Результаты налоговых проверок в регионе»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Качество работы отдела выездных проверок – отношение осуществленных по итогам выездных проверок и подтвержденных налогоплательщиком, вышестоящим налоговым органом и (или) судом суммы налоговых доначислений к общему количеству проведенных выездных проверок	Показатель оценки деятельности инспекции	Софьин Н.А. [174]
Отношение доначислений налогов и сборов к произведенным самостоятельно должниками начислениям	Показатель критерия «фактор результативности» группы «работы по контролю за налогоплательщиками»	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]

Продолжение таблицы Г.1

Коэффициент уточнения сумм налоговых доначислений – отношение налоговых доначислений по выездным проверкам за отчетный период к предоставленным уточненным налоговым декларациям	Показатели комплексной оценки контрольных мероприятий	Софьин А.А. [175]
Коэффициент представления уточненных налоговых деклараций – отношение предоставленных уточненных налоговых деклараций к проведенным выездным проверкам		
Относительная экономия трудовых ресурсов $K_8 = \frac{Ч_1 - Ч_0 * (НД_{о.п.} / НД_{п.п.})}{Ч_1}$ , где $НД_{о.п.}$ – налоговые доначисления по выездным проверкам за отчетный период; $НД_{п.п.}$ – налоговые доначисления по выездным проверкам за предшествующий период; $Ч_1$ – среднесписочная численность персонала отдела выездных проверок в отчетном периоде; $Ч_0$ – среднесписочная численность персонала отдела выездных проверок в предшествующем периоде		
<b>Взыскание доначислений, недоимки</b>		
Суммы поступлений доначислений по результатам контрольных мероприятий и мероприятий по обеспечению уплаты налогов и сборов	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенко А.С. [69]
Объем поступлений налогов в результате действий налоговых органов по ликвидации недоимки	Показатель критерия «фактор активности» группы деятельности по сбору налогов	Гапоненко Ю.В., Савина С.А. [43]
Коэффициент эффективности выездных налоговых проверок – отношение суммы оплаченных налоговых доначислений к общей величине выездных налоговых проверок	Показатель комплексной оценки контрольных мероприятий	Софьин А.А. [175]
Коэффициент результативности использования трудовых ресурсов – отношение суммы перечисленных налогоплательщиками налоговых доначислений по выездным проверкам за отчетный период к среднесписочной численности персонала отдела выездных проверок		
Показатель, характеризующий экономичность налогового контроля – отношение суммы поступивших в бюджет доначислений по результатам налоговых проверок, платежей, самостоятельно начисленных и уплаченных налогоплательщиками и уплаченных в бюджет штрафных санкций к затратам на осуществление налогового контроля	Показатель оценки эффективности деятельности налоговых инспекций	Дорофеева Н.А., Суворов А.В. [68]
Экономическая эффективность налогового контроля – соотношение скорректированных налоговых поступлений с затратами на проведение проверки и содержание отдела налоговых проверок	Показатель комплексной оценки контрольных мероприятий	Софьин А.А. [175]
Разница между выявленными доначислениями и поступившими в бюджет взысканными суммами	Показатель эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
<u>Правомерность доначислений</u>		
Показатель эффективности процедур досудебного урегулирования налоговых споров	Показатель повышения эффективности деятельности налоговых органов	Хафизова А.Р. [195]
Процентное соотношение сумм исковых требований, рассмотренных судами в пользу налоговых органов относительно общих сумм по судебным спорам с налогоплательщиками	Критерий оценки эффективности деятельности налоговых органов	Софьин Н.А. [174]
Качество проверок (правомерность доначислений по результатам налоговых проверок): $\Pi = \frac{C_d - C_{уре}}{C_d}$ , где $C_{уре}$ – сумма уменьшения доначислений по решениям судебных и вышестоящих органов; $C_d$ – сумма доначислений	Показатель оценки эффективности деятельности налоговых инспекций	Дорофеева Н.А., Суворов А.В. [68]

Продолжение таблицы Г.1

Коэффициент сдерживания результативности использования трудовых ресурсов по решениям налоговых органов – отношение суммы уменьшенных доначислений по решениям налоговых органов к сумме доначислений по результатам выездных проверок	Показатель комплексной оценки контрольных мероприятий	Софьин А.А. [175]
Коэффициент сдерживания результативности использования трудовых ресурсов по решениям судов – отношение суммы уменьшенных доначислений по решениям судов к – сумме доначислений по результатам выездных проверок		
Коэффициент арбитражности характеризует качество проведения контрольной работы – отношение суммы недоимки, пени, установленной в арбитражном суде к сумме недоимки, пени, предъявленной по актам проверок налоговых органов	Показатель оценки эффективности налогового контроля	Ребреш Л.А. [159]
Удельный вес признанных судом недействительными решений налоговых органов в числе вынесенных решений налоговых органов по результатам налогового контроля	Критерий оценки эффективности деятельности налоговых органов	Софьин Н.А. [174]
Коэффициент проверяемости – отношение количества проверок, по которым суд вынес решения в пользу налоговых органов к количеству выявивших нарушения проверок	Показатель оценки эффективности налогового контроля	Ребреш Л.А. [159]
<b>Жалобы на налоговые органы</b>		
Количество удовлетворенных жалоб налогоплательщиков	Количественный показатель результативности работы налоговых органов	Григорьева Н. Г. [54]
Количество жалоб плательщиков о нарушениях стандартов обслуживания	Дополнение к показателям, разработанным налоговыми органами	Дуброва М. [70]
<b>Соблюдение законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых отношений</b>		
<u>Показатели уменьшения уровня теневой экономики</u>		
Количество мигрированных налогоплательщиков; Количество неучитываемых лиц	Количественные показатели результативности работы налоговых органов	Григорьева Н. Г. [54]
Коэффициент миграции – отношение количества зарегистрированных налогоплательщиков-мигрантов за отчетный период к общему количеству зарегистрированных и поставленных на учет в налоговом органе в отчетном периоде налогоплательщиков		
Коэффициент отчетности – отношение количества не представляющих отчетность в течение нескольких налоговых периодов налогоплательщиков к общему количеству представляющих и не представляющих налоговую и бухгалтерскую отчетность налогоплательщиков		
Показатель качественного состава учтенных налогоплательщиков	Дополнение к показателям, разработанным налоговыми органами	Дуброва М. [70]
Доля фирм-«однодневок» в общем количестве зарегистрированных и поставленных на учет налогоплательщиков в налоговом органе	Качественный показатель результативности работы налоговых органов	Григорьева Н. Г. [54]
Соотношение баланса сил между официальной и теневой экономикой – отношение динамики среднедушевых доходов населения на отдельной территории или в отдельной стране (включая теневые доходы) к динамике качества жизни и природной среды на отдельной территории или в отдельной стране за тот же период времени	Показатель оценки теневой экономики	Киреев А.П., Иванов Ю.Б. [95]

Продолжение таблицы Г.1

Показатели теневого оборота субъектов малого предпринимательства (оценочные значения)	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенко А.С. [69]
Наличие способов ухода от налогообложения	Налоговые показатели эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Уровень налоговой культуры		
Эффективность работы налоговых органов		
<b>Показатели эффективности работы налоговых органов в развитых странах</b>		
Число спорных ситуаций; Количество уголовных преследований мошенничества; Удельный вес дел с максимальными штрафными санкциями за налоговые нарушения; Уровень взыскания налогов и штрафных санкций; Соотношение затраченных средств и общей величиной доначислений	Показатели эффективности работы налоговых органов во Франции	Источник информации [79]
Данные по срокам и качеству выполнения установленных процедур налоговыми органами (пересмотр решений налоговой службы, время, потраченное налогоплательщиком, чтобы дозвониться до налоговой службы)	Показатели эффективности работы налоговых органов в Швеции	
<b>Распределение налоговой нагрузки</b>		
Оценка налоговой нагрузки	Базовый показатель оценки налоговой политики группы «Налоговое бремя»	Горский И.В. [50]
Сводный индекс налоговой нагрузки; Индексы региональной налоговой нагрузки; отраслевой налоговой нагрузки; налоговой нагрузки на население	Показатели оценки эффективности механизма налогового регулирования в РФ блока оценки мер фискального характера. Общие показатели налоговой нагрузки	Сидорова Е.Ю. [165]
Уровень налоговой нагрузки (характеристика степени давления на производителя и размер изъятия доходов хозяйствующих субъектов)	Показатель оценки воспроизводственной эффективности налогообложения	Амбросьева Т.Г. [23]
Показатель налоговой нагрузки (на макроуровне) – доля налогов в стоимости ВВП	Интегральные показатели оценки эффективности реализации налоговой политики на макроуровне	Фишер О.В. [193]
Коэффициент налоговой нагрузки на мини- и микроуровне – процентное отношение суммы уплаченных налогов к сумме источников средств для уплаты налогов		
Отношение дохода работника к размеру источника средств их уплаты	Расчет налоговой нагрузки	Литвин М.И. Источник информации [71]
Коэффициент экономии – отношение начисленных за период налогов к объему реализованной продукции за период	Общий налоговый индикатор, характеризующий налогообложение на микроуровне	Коростелкина И.А. [100]
Доля налогов и других обязательных платежей в ВВП	Показатель группы общих научно обоснованных показателей эффективности налоговой системы страны	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
Налоговая нагрузка на экономику страны – процентное отношение величины налоговых доходов государства к внутреннему валовому продукту	Показатель налоговой нагрузки	Майбуров И.А. [137]
Налоговая нагрузка страны – отношение суммы уплаченных всеми плательщиками налогов в текущем году к ВВП текущего года	Налоговая нагрузка страны	Евстафьева А.Х. [71]
Коэффициент налогового бремени в целом на экономику страны – процентное отношение плановой или фактической величины поступивших налоговых платежей к плановой или фактической величине ВВП	Показатель, характеризующий эффективность функционирования налоговой системы на макро- и региональном уровне	Сергеев И.В., Воронцова О.М., Скуратов В.Ю. [162]
Уровень налоговой нагрузки – удельный вес общей суммы налогов в ВВП (ВРП)	Налоговый показатель эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Отношение суммы поступивших в консолидированный бюджет налогов и сборов и затраты на взимание налогов к ВВП	Расчет налоговой нагрузки	Клюкович З.А. [97]

Продолжение таблицы Г.1

Э= (ΔАТ/АТ) / (ΔGDP/GDP), где Δ - изменение за указанный период; АТ – налоговые поступления при неизменной налоговой системе; GDP – ВВП; Д= (ΔТ/Т) / (ΔGDP/GDP), где ΔТ – изменение фактических налоговых поступлений за данный период; ΔGDP – изменение ВВП за рассматриваемый период	Показатели эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Удельный вес налогов в объеме ВВП региона	Показатель группы специальных частных показателей эффективности налоговой системы	Поляк Г.Б., Романов А.Н. [135]
Налоговая нагрузка региона – процентное отношение суммы уплаченных регионом в текущем периоде налогов к ВРП текущего года	Налоговая нагрузка региона	Евстафьева А.Х. [71]
Показатель налоговой нагрузки (на малый и средний бизнес); Коэффициент уровня налогообложения – отношение среднедушевой налоговой квоты к валовому региональному продукту на душу населения; Коэффициент уровня налогообложения малого и среднего бизнеса	Показатели оценки эффективности региональной системы налогообложения субъектов малого и среднего бизнеса	Перекрестова Л.В., Иризепова М.Ш. [153]
Налогоемкость ВВП (ВРП) – отношение суммы поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему региона к валовому региональному продукту в текущих основных ценах	Показатели налогового состояния региона	Вылкова Е.С., Позов И.А. [42]
Налоговая нагрузка на экономику региона – процентное отношение налоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ к ВРП; $НН_p = ФК + РК = ((НД_{фб} + ВП) + НД_{рб}) / ВРП * 100\%$ , где ФК – федеральная компонента; РК – региональная компонента налоговой нагрузки на экономику субъекта; НД <sub>фб</sub> – налоговые доходы федерального бюджета; ВП – платежи во внебюджетные фонды; НД <sub>рб</sub> – налоговые доходы консолидированного бюджета субъекта РФ	Показатели налогового бремени	Майбуров И.А. [137]
Общий коэффициент налогообложения региона (налоговой обеспеченности бюджета) – отношение налоговых доходов консолидированного бюджета к ВРП	Один из показателей налоговой нагрузки региона	Климова Н.В. [97]
Коэффициент налогообложения финансового результата (прибыли) – отношение налоговых доходов консолидированного бюджета к сальдированному финансовому результату		
Сопоставление налога и источника его уплаты (прибыли экономического субъекта)	Расчет налоговой нагрузки	Крейнина М.Н. Источник информации [71]
Доля отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной экономическими субъектами	Расчет налоговой нагрузки	Кадушин А., Михайлова Н. Источник информации [71]
Налоги и сборы, подлежащие перечислению в бюджет; Отношение налогов и сборов, подлежащих перечислению в бюджет, к вновь созданной стоимости	Показатели налоговой нагрузки	Кирова Е.А. Источник информации [71]
Уровень налоговой нагрузки на субъекты малого бизнеса по видам экономической деятельности, предприятиям и индивидуальным предпринимателям	Показатели оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Уровень налоговой нагрузки некоммерческих организаций по видам осуществляемой общественно полезной деятельности	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Уровень налоговой нагрузки на предприятия нефтяной отрасли	Показатели эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Доля налогов от добычи нефти в ВВП (ВНП)		
Удельный вес сумм региональных налогов от добычи нефти в ВВП страны		

Продолжение таблицы Г.1

Показатель налоговой нагрузки по прямым и косвенным налогам – соотношение прямых (косвенных) налогов и ВРП	Показатель качества налогового планирования и прогнозирования, являющийся налоговым индикатором макроуровня	Коростелкина И.А. [100]
Налоговая нагрузка по видам налогов – процентное отношение перечисленной в бюджет суммы налогов i–го вида к ВВП (ВРП)	Налоговая нагрузка	Едророва В.Н., Гарахина И.В. [75]
Соотношение налоговых поступлений по конкретному виду экономической деятельности и номинального объема ВРП по данному виду деятельности: налоговая нагрузка в сельском хозяйстве, налоговая нагрузка в промышленности, налоговая нагрузка в строительстве, налоговая нагрузка в торговле, совокупная налоговая нагрузка	Показатель направления «Климат» блока «Налоговой нагрузки на бизнес в регионе»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Отраслевая налоговая нагрузка – процентное отношение начисленных совокупных налоговых платежей, поступающих от данной отрасли в бюджет или внебюджетные фонды, к валовому выпуску отрасли	Показатель налоговой нагрузки	Майбуров И.А. [137]
Фискальная налоговая нагрузка – доля налоговых платежей организации в общей сумме выручки (ВВП отрасли)	Показатель налоговой нагрузки на уровне организаций	Нечаев В., Тюпакова Н., Бочарова О., Хатугов Д. [143]
Способ максимального переложения налогов на производителей – отношение суммы налогов на капитал, на производителей, налогов на труд, на работников и налогов на потребление к валовой добавленной стоимости	Показатель оценки налоговой нагрузки	Майбуров И.А. [137]
Реальная налоговая нагрузка – процентное отношение налоговой квоты (сумма налогов, уплачиваемых за счет финансовых результатов предприятия, без косвенных налогов и НДС) к выручке.	Показатель налоговой нагрузки на уровне организаций	Нечаев В., Тюпакова Н., Бочарова О., Хатугов Д. [143]
При минимальном переложении налогов на производителей: налоги на потребление (НП) полностью перекладываются на потребителей, налоги на труд (НТ) – на работников, налоги на капитал (НК) – на производителей. $НН_1 = НК/ВД$ , где ВД – валовой доход;	Дополнительные способы оценки налоговой нагрузки	Майбуров И.А. [137]
При среднем переложении налогов на производителей: НП перекладываются на потребителей, НТ и НК – на производителей: $НН_2 = (НК+НТ) / (ВД+РОТ)$ , где РОТ – расходы на оплату труда, включая ЕСН		
Доля налога на прибыль в величине прибыли – процентное отношение доходов от налога на прибыль консолидированного бюджета к сумме прибыли	Показатель налоговой нагрузки региона	Климова Н.В. [96]
Коэффициент налогообложения имущества – отношение доходов от налога на имущество консолидированного бюджета к стоимости основных фондов		
Налоговая нагрузка населения – отношение налогового потенциала на душу населения к среднедушевому доходу	Показатели, характеризующие эффективность налогообложения	Слободчиков Д.Н. [167]
Общая налоговая нагрузка на экономически активное население – отношение произведения удельного налогового потенциала и общего объема ВВП общества к общей сумме оплаты труда наемных работников, включаемой в налогооблагаемую базу; Удельная налоговая нагрузка – отношение уровня налоговой нагрузки (валовая добавленная стоимость, скорректированная на коэффициент налоговой нагрузки), к объему ВВП	Показатели, характеризующие эффективность налогообложения	Слободчиков Д.Н. [167]

Продолжение таблицы Г.1

Отношение всех уплаченных населением налогов ко всем полученным доходам либо то же самое соотношение по среднему населению и доходам населения страны, включая денежную оценку полученных им материальных благ	Показатель налоговой нагрузки	Майбуров И.А. [137]
Налоговая обеспеченность – отношение собственных налоговых доходов к численности населения	Показатель качества налогового планирования и прогнозирования	Коростелкина И.А. [100]
Среднедушевая налоговая квота – отношение налоговых доходов к численности занятого населения	Показатели оценки эффективности региональной системы налогообложения субъектов малого и среднего бизнеса	Перекрестова Л.В., Иризепова М.Ш. [153]
Среднедушевая налоговая квота по региональным предприятиям малого и среднего бизнеса – отношение налоговых доходов от предприятий малого и среднего бизнеса к численности населения, занятого в малом и среднем бизнесе		
Налоговое бремя на население – отношение величина налоговых платежей, уплачиваемых населением на душу населения к средним доходам на душу населения	Показатели совершенства налоговой системы и степени эффективности проводимой налоговой политики	Демешева И.А. [65]
Доля НДСЛ консолидированного бюджета в реальных денежных доходах населения	Показатели налоговой нагрузки региона	Климова Н.В. [96]
Коэффициент налогообложения на душу населения (занятых в экономике) – отношение налоговых доходов консолидированного бюджета к среднегодовой численности населения (занятых в экономике)		
Коэффициент налогообложения на душу экономически активного населения отношение налоговых доходов консолидированного бюджета к численности экономически активного населения		
Налоговая нагрузка на трудоспособное население – отношение налогов, поступивших от субъекта РФ в бюджетную систему и уплаченных физическими лицами, к среднегодовой численности трудоспособного населения	Показатель направления «Климат» блока «Налоговой нагрузки на население в регионе»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Уровень налогообложения занятого населения – отношение суммы поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему региона к численности занятого населения в стране и по субъектам РФ в среднем за год	Показатель налогового состояния региона	Вылкова Е.С., Позов И.А. [42]
Коэффициент налогообложения работников, занятых в экономике – отношение доходов по НДСЛ консолидированного бюджета к среднегодовой численности занятых в экономике	Показатель налоговой нагрузки региона	Климова Н.В. [96]
Соотношение налоговой нагрузки на население в абсолютном выражении и среднедушевых денежных доходов	Показатели направления «Климат» блока «Налоговой нагрузки на население в регионе»	Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]
Соотношение поступивших с территории региона в бюджетную систему РФ налогов и сборов и фонда начисленной заработной платы		
Соотношение налогов, взимаемых с организаций и граждан для оценки финансовых взаимоотношений государства и хозяйствующих субъектов с позиции дотаций производителя или потребителя	Показатели оценки воспроизводственной эффективности налогообложения	Амбросьева Т.Г. [23]
Соотношение прямых и косвенных налогов для оценки налоговой модели с точки зрения переложения налогов из сферы производства в сферу потребления		
Соотношение налоговой нагрузки в обрабатывающих и сырьевых отраслях		

Продолжение таблицы Г.1

<p>Абсолютное влияние налоговой базы (налоговой ставки) на изменение суммы налога (для каждого налога);                  Абсолютное изменение объема налоговых отчислений по одному виду налога (для каждого вида налога);                  Доля дополнительных отчислений в бюджет за счет изменения налоговой ставки (объема налоговой базы) по каждому виду налога</p>	<p>Показатели оценки эффективности региональной системы налогообложения субъектов малого и среднего бизнеса</p>	<p>Перекрестова Л.В., Иризепова М.Ш. [153]</p>
<p><b>Эффективность налоговых льгот</b></p>		
<p>«Налоговые расходы» государства по основным видам налогов и уровням бюджетов</p>	<p>Базовый показатель для оценки налоговой политики группы «налоговые льготы»</p>	<p>Горский И.В. [50]</p>
<p>Уровень и размеры налоговых льгот</p>	<p>Показатель группы специальных частных показателей эффективности налоговой системы</p>	<p>Поляка Г.Б., Романова А.Н. [135]</p>
<p>Коэффициент возвратности налоговых платежей (в виде льгот, дотаций, финансирования из бюджета)</p>	<p>Налоговый показатель эффективности налоговой системы</p>	<p>Калинина О.В. [87]</p>
<p>Объем предоставленных юридическим лицам в текущем году налоговых льгот по федеральным, региональным и местным налогам</p>	<p>Показатель направления «Климат» блока «Налоговых льгот региона»</p>	<p>Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]</p>
<p>Коэффициент налоговых льгот – отношение налоговой экономии в результате использования льгот к сумме обязательств без учета льгот</p>	<p>Индикатор льготирования (один из налоговых индикаторов, характеризующих налогообложение на микроуровне)</p>	<p>Коростелкина И.А. [100]</p>
<p>Коэффициент льготного налогообложения – отношение налоговой экономии к поступившим налогам без учета льгот</p>	<p>Налоговый индикатор, характеризующий систему налогового льготирования</p>	
<p>Коэффициент эффективности льготного налогообложения – отношение налоговой экономии к выручке (общему объему реализации)</p>		
<p>Коэффициент бюджетной значимости налоговых льгот – отношение темпа прироста налоговых поступлений в консолидированный бюджет субъекта РФ к темпу прироста предоставленных налоговых льгот</p>	<p>Показатель направления «Климат» блока «Налоговые льготы региона»</p>	<p>Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]</p>
<p>Бюджетная эффективность – соотношение выпадающих доходов и дополнительно поступивших в результате действия налоговых льгот</p>	<p>Индикатор эффективности налоговых льгот</p>	<p>Домбровский Е.А. [67]</p>
<p>Бюджетная эффективность налоговых льгот – отношение объема прироста налоговых поступлений к сумме потерь от предоставления налоговых льгот</p>	<p>Показатели оценки эффективности предоставления налоговых льгот по региональным налогам</p>	<p>Чухнина Г.Я. [198]</p>
<p>Экономическая эффективность предоставленных и планируемых к предоставлению налоговых льгот – положительная динамика показателей деятельности организаций: объема производства продукции, выполненных работ, услуг; выручки от реализации; прибыли в целях налогообложения; среднегодовой стоимости основных средств</p>		
<p>Коэффициент экономической эффективности относительно темпов роста привлеченных инвестиций;                  Коэффициент экономической эффективности относительно темпов роста произведенной промышленной продукции;                  Коэффициент экономической эффективности относительно темпов роста сельскохозяйственной продукции;                  Коэффициент экономической эффективности относительно темпов роста оказанных платных услуг;                  Коэффициент экономической эффективности относительно темпов роста строительных работ</p>	<p>Коэффициенты экономической эффективности налоговых льгот</p>	<p>Ахмедова Э.Э., Иногамов С.С. [30]</p>

Продолжение таблицы Г.1

<p>Показатель социальной эффективности <math>\mathcal{E}_c = \sqrt{K1_c * K2_c}</math>  <math>K1_c = (СЗП_t/СЗП_{t-1}) / (НЛ_t/НЛ_{t-1})</math>, где СЗП – средняя заработная плата;  <math>K2_c = (ЧЗ_t/ЧЗ_{t-1}) / ((НЛ_t/(D_{ввп} * НЛ_{t-1})))</math>, где ЧЗ – численность занятого населения;  <math>D_{ввп}</math> – дефлятор ВВП</p>	<p>Коэффициенты социальной эффективности налоговых льгот</p>	<p>Ахмедова Э.Э., Иногамов С.С. [30]</p>
<p>Коэффициент льготного инвестирования – отношение налоговой экономия к инвестициям</p>	<p>Налоговый индикатор, характеризующий систему налогового льготирования</p>	<p>Коростелкина И.А. [100]</p>
<p>Коэффициент инвестиционной значимости налоговых льгот – отношение темпа прироста инвестиций в основной капитал к темпу прироста предоставленных юридическим лицам налоговых льгот</p>	<p>Показатель направления «Климат» блока «Налоговые льготы региона»</p>	<p>Сысоева Е.Ф., Мельник Е.Н. [177]</p>
<p>Коэффициент результативности финансовой поддержки малого бизнеса (соотношения объемов финансовой помощи и объемов прироста финансовых результатов их деятельности)</p> <p>Коэффициент результативности налогового стимулирования малого бизнеса (соотношения объемов налоговой экономии от налоговых преференций и объемов прироста налоговых поступлений от индивидуальных предпринимателей и малых предприятий)</p>	<p>Показатели оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса</p>	<p>Дорошенко А.С. [69]</p>
<p>Рост объемов производства продукции (работ, услуг);          Расширение ассортимента продукции (работ, услуг) плательщиками налогов, сборов (пошлин);          Снижение стоимости товаров (предоставляемых услуг) плательщиками налогов, сборов (пошлин);          Приобретение (обновление, модернизация) предназначенных для производства товаров, работ (оказания услуг) основных средств;          Реконструкция производственных помещений, помещений для предоставления услуг, инженерных коммуникаций, систем энергообеспечения;          Внедрение в деятельность организации изобретений, рационализаторских предложений, инновационных технологий</p>	<p>Экономические показатели для оценки экономического эффекта</p>	<p>Шклярова М.А. [202]</p>
<p>Создание новых рабочих мест или сохранение существующих рабочих мест;          Повышение среднемесячной заработной платы работников;          Улучшение плательщиками налогов, сборов (пошлин) условий труда;          Расширение массовости предоставления услуг, обеспечение доступности услуг более широкому кругу (большому количеству) жителей;          Повышение квалификационного и образовательного уровня работников;          Реализация благотворительных и социальных программ;          Участие в реализации республиканских и муниципальных программ и мероприятиях социальной направленности;          Повышение социальной защищенности населения плательщиками налогов, сборов (пошлин);          Создание благоприятных условий развития городской инфраструктуры плательщиками налогов, сборов (пошлин)</p>	<p>Показатели, предусмотренные для оценки социального эффекта от налоговых льгот</p>	<p>Шклярова М.А. [202]</p>

Продолжение таблицы Г.1

<p>Динамика уплаченных плательщиками налоговых платежей в бюджет за отчетный год, предшествующий году начала применения налоговой льготы, за каждый отчетный год применения льготы и за три отчетных года, следующих за годом утраты права на льготу;          Оптимизация расходов бюджета и исключение встречных финансовых потоков в бюджет;          Поступление дополнительных средств в бюджет в связи с расширением налоговой базы в результате применения налоговых льгот плательщиками</p>	<p>Показатели бюджетного эффекта от применения плательщиками мер и инструментов налогового регулирования</p>	<p>Шклярова М.А. [202]</p>
<p>Доля населения, доходы которого не превышают принятого минимума доходов (оплаты труда) с учетом (без учета) налоговых льгот, в общей численности населения;          Годовая или среднемесячная сумма экономии на налогах от применения льгот;          Удельный вес экономии на налогах в сумме годового или среднемесячного дохода льготизируемых категорий населения;          Покупательная способность экономии на налогах (отношение к стоимости минимальной потребительской корзины);          Индексы роста натуральных и стоимостных показателей мониторинга;          Процент фактического выполнения плановых (прогнозных) значений социальных показателей</p>	<p>Показатели результативности социальных налоговых льгот</p>	<p>Барулин С.В., Казак А.Ю., Слепухина Ю.Э. [33]</p>
<p>Сумма потерь доходов бюджета от применения налоговых льгот;          Отношение сумм потерь к общей сумме доходов (расходов/дефицита) бюджета;          Изменение дефицита бюджета (в процентах к общей сумме его доходов) с учетом льгот по сравнению с дефицитом без учета льгот;          Коэффициент соотношения темпов анализируемых социальных расходов организаций и темпов налоговых расходов от льгот;          Коэффициент соотношения темпов анализируемых сегментов социальной сферы и темпов налоговых расходов от льгот</p>	<p>Показатели эффективности социальных налоговых льгот</p>	
<p>Отношение сумм льгот к сумме капитальных вложений (собственных источников финансирования капитальных вложений организаций);          Динамика фактических объемов капитальных вложений;          Изменение темпов роста (снижения) капитальных вложений;          Изменение темпов роста (снижения) фактических объемов капитальных вложений по сравнению с их плановыми (прогнозными) значениями</p>	<p>Показатели результативности инвестиционных налоговых льгот</p>	
<p>Сумма потерь бюджета, вызванных применением льгот – разница между общей суммой этих потерь и суммой прироста налоговых поступлений в бюджет;          Отношение объема прироста капитальных вложений к сумме потерь бюджета, вызванных применением льгот</p>	<p>Показатели эффективности инвестиционных налоговых льгот</p>	
<p>Прирост (снижение) фактических натуральных и стоимостных объемов роста (снижения) стимулируемых объектов за анализируемый период и их темпов изменения;          Изменение (прирост, снижение) фактических натуральных и стоимостных объемов стимулируемых объектов по сравнению с их плановыми (прогнозными) значениями и их темпов изменения</p>	<p>Показатели результативности общих (общестимулирующих) налоговых льгот</p>	

Продолжение таблицы Г.1

Отношение прироста (снижения) показателя результата в натуральном выражении к сумме потерь бюджета (налоговых расходов); Отношение прироста (снижения) результирующего показателя в стоимостном выражении к сумме соответствующих потерь бюджета	Показатели эффективности общих (общестимулирующих) налоговых льгот	
Сопоставление величины расходов на налоговое льготирование и стимулирование и инициированных ими результатов, т.е. дополнительных доходов для фирм, государства и общества в целом	Показатель оценки эффективности налоговых льгот и стимулов	Куклина Е.А. [103]
Удельный вес «амортизационной премии» (расходов на необлагаемый минимум, расходов на налоговые вычеты, расходов на налоговую амнистию, расходов на налоговые каникулы, расходов на освобождение от уплаты налога, расходов на налоговые изъятия, расходов на понижение налоговой ставки, расходов на реализацию образования консолидированных групп) в ВВП / налоговых доходах	Показатели оценки эффективности механизма налогового регулирования в РФ блока оценки мер стимулирующего характера	Сидорова Е.Ю. [165]
<b>Социально-экономическое благополучие</b>		
Увеличение общей численности осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере услуг хозяйствующих субъектов	Показатели результативности налогового регулирования	Егорова Е.Н. [73]
Увеличение числа финансово-устойчивых налогоплательщиков		
Число действующих организаций по добыче нефти	Показатель эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Повышение числа предприятий, переходящих на специальные режимы налогообложения на фоне сохранения объемов налоговых поступлений и количества налогоплательщиков	Показатель результативности налогового регулирования	Егорова Е.Н. [73]
Финансовые результаты в целом по экономике и по отраслям	Социально-экономический показатель эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Темпы роста ВВП, НД и объема производства в сопоставлении с темпами роста налоговых платежей	Показатель, характеризующий эффективность функционирования налоговой системы на макро- и региональном уровне	Сергеев И.В., Воронцова О.М., Скуратов В.Ю. [162]
Темпы роста нефтяной отрасли (по сравнению с другими отраслями); Темпы роста ВВП России (ВРП топливдобывающих субъектов РФ); Индекс промышленного производства страны (топливдобывающих субъектов); Сальдированный финансовый результат деятельности нефтедобывающих предприятий; Диспропорция в уровне социально-экономического развития топливдобывающих и нетопливдобывающих субъектов РФ; Численность занятых в нефтяной отрасли; Количество топливдобывающих субъектов РФ – доноров; Динамика добычи нефти; Суммарный прирост запасов углеводородов; Количество открытых месторождений по видам; Кратность добычи нефти приросту запасов нефти; Финансирование геолого-разведочных работ; Величина суммарных (реальных, финансовых) инвестиций в нефтяной отрасли (топливдобывающих субъектов РФ)	Показатели эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Рост рентабельности производства и инвестиций	Социально-экономический показатель эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]

Продолжение таблицы Г.1

Повышение уровня инвестиций уставной капитал хозяйствующих субъектов	Показатель результативности налогового регулирования	Егорова Е.Н. [73]
Объем капитальных вложений	Социально-экономический показатель эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли	Показатель результативности налогового регулирования	Егорова Е.Н. [73]
Уровень бюджетного дефицита по отношению к ВВП; Уровень инфляции; Повышение благосостояния хозяйствующих субъектов и граждан; Сумма доходов, получаемых после уплаты всех налогов физических и юридических лиц; Сокращение теневых оборотов субъектов хозяйствования; Объем общественного производства в целом и по отраслям	Социально-экономические показатели эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Доля услуг НКО в ВВП в абсолютном и относительном выражении	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Социальные трансферты, предоставляемые НКО, обслуживающими домашние хозяйства, в составе фактического конечного потребления домашних хозяйств		
Доля НКО, обслуживающих домашние хозяйства, в структуре использования ВВП		
Коэффициент эффективности налоговой системы в динамике – отношение годового абсолютного прироста национального дохода к годовому абсолютному приросту налоговых платежей	Показатели, характеризующие эффективность функционирования налоговой системы на макро- и региональном уровне	Сергеев И.В., Воронцова О.М., Скуратов В.Ю. [162]
Коэффициент эластичности налоговой системы $K_{эл} = (\Delta \text{НП}/\text{НП}) / (\Delta \text{ВВП}/\text{ВВП})$		
Валовой региональный продукт на душу населения	Показатель оценки эффективности региональной системы налогообложения субъектов малого и среднего бизнеса	Перекрестова Л.В., Иризепова М.Ш. [153]
Коэффициент финансовых санкций по штрафам (пеням);	Показатели оценки эффективности механизма налогового регулирования в РФ блока оценки мер регулирующего характера	Сидорова Е.Ю. [165]
Прирост количества зарегистрированных субъектов малого бизнеса	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Прирост количества зарегистрированных некоммерческих организаций, направленную на развитие социально ориентированной экономики	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Прирост объемов инвестиций в капитал организаций; Увеличение имущества индивидуальных предпринимателей	Показатели оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенков А.С. [69]
Прирост инновационной продукции, полученной субъектами малого предпринимательства		
Объем оказанных услуг для нужд государства в решении социальных проблем и развитии человеческого потенциала	Показатели социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Увеличение числа налоговых преференций, позволяющих некоммерческим организациям выполнять часть возложенных на государство функций, стимулируя их предпринимательскую деятельность		
Наличие налоговых механизмов, стимулирующих нефтедобывающее предприятие к проведению геолого-разведочных работ, применению методов, увеличивающих нефтеотдачу пласта, максимальному нефтеизвлечению, социальной ответственности бизнеса	Показатель эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]

Продолжение таблицы Г.1

Улучшение благосостояния всех членов общества	Социально-экономический показатель эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Динамика уровня благосостояния населения, реальных доходов населения страны (топливодобывающего субъекта)	Показатели эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Доходы отдельных граждан и домохозяйств, занятых в малом бизнесе	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенко А.С. [69]
Среднемесячная заработная плата работников	Показатель оценки социальной эффективности	Чухнина Г.Я. [198]
Уровень заработной платы работников нефтяной отрасли	Показатель эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Фонд заработной платы, начисленной работникам списочного состава и внешним совместителям	Показатель оценки социальной эффективности	Чухнина Г.Я. [198]
Динамика неравенства (расслоения) населения, уровня жизни населения, сбережений граждан	Показатели эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Уровень заболеваемости и смертности местного населения	Показатели оценки социальной эффективности	Чухнина Г.Я. [198]
Среднесписочная численность работников		
Трудоустройство нуждающихся в социальной защите лиц	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Количество занятого населения в некоммерческом секторе экономики путем вовлечения в добровольческую деятельность		
Количество занятого населения в малом бизнесе и его прирост	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенко А.С. [69]
Размеры социальных выплат населению, занятому в малом бизнесе		
Соотношение выплаченных пособий по временной нетрудоспособности, в связи с материнством и детством и сумм, поступивших от субъектов малого бизнеса в фонд социального страхования		
Объем финансовой помощи для социально незащищенных слоев населения	Показатель оценки социальной эффективности	Чухнина Г.Я. [198]
Количество занятых в некоммерческой сфере социально уязвимых групп населения (инвалидов, родителей детей инвалидов, безработные женщины-домохозяйки, люди старших возрастов)	Показатели социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Прирост уровня жизни населения за счет оказания благотворительной помощи через НКО		
Затраты на благотворительные цели, на повышение экологической безопасности	Показатель оценки социальной эффективности.	Чухнина Г.Я. [198]
Уровень и динамика загрязнения окружающей среды в районе добычи нефти; Затраты на воспроизводство возобновляемых природных ресурсов, на охрану окружающей среды нефтедобывающими предприятиями (топливодобывающим субъектом РФ и муниципальным образованием); Исчезновение популяций и видов флоры и фауны	Показатели эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Улучшение условий и охраны труда; Количество введенных объектов производственной сферы организации	Показатель оценки социальной эффективности	Чухнина Г.Я. [198]
Прирост финансовых активов индивидуальных предпринимателей и предприятий малого бизнеса	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенко А.С. [69]
Величина суммарных вложений граждан в финансовые активы	Показатель эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
Доступность и качество услуг, оказываемых некоммерческими организациями посредством внедрения новых технологий и методов	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]

Окончание таблицы Г.1

<b>Распределение налогов между уровнями бюджетной системы</b>		
Финансовая самостоятельность территорий	Социально-экономический показатель эффективности налоговой системы	Калинина О.В. [87]
Пропорции распределения между уровнями бюджетной системы налоговых поступлений	Показатель оценки результативности эффективно-справедливой системы налогообложения малого бизнеса	Дорошенко А.С. [69]
Пропорции распределения налоговых поступлений от некоммерческих организаций между уровнями бюджетной системы РФ	Показатель социально-эффективной системы налогообложения некоммерческих организаций	Гринкевич Л.С., Князева М.В. [63]
Распределение налоговых доходов от добычи нефти в бюджетной системе	Показатель эффективной системы налогообложения в недропользовании	Гринкевич Л.С., Шарф И.В. [64]
<p>Коэффициент финансовой независимости субъекта РФ:</p> $K_{\text{фин}} = \frac{N_{\text{зо}} + N_{\text{зч}} + \text{НД} + \text{БФ}_n}{N_{\text{пф}} + \text{БФ}_\phi + [\text{П}_{\text{фб}} - \text{П}_{\text{мб}}]}$ , где <p><math>N_{\text{зо}}</math> – закрепленные налоговые доходы, остающиеся в полном объеме в бюджете субъекта РФ; <math>N_{\text{зч}}</math> – закрепленные налоговые доходы, частично перераспределяемые с регионального на муниципальный уровень; НД – неналоговые доходы; <math>\text{БФ}_n</math> – доходы бюджетных фондов (региональные налоги); <math>N_{\text{пф}}</math> – налоги, перераспределенные с федерального на региональный уровень; <math>\text{БФ}_\phi</math> – доходы бюджетных фондов за счет финансирования из федерального бюджета; <math>\text{П}_{\text{фб}}</math> – поступления из федерального бюджета; <math>\text{П}_{\text{мб}}</math> – межбюджетные трансферты на муниципальный уровень</p>	Оценка финансовой независимости субъекта РФ	Филобокова Л.Ю. [191]