Александрова Ирина Юрьевна. Становление налогового администрирования в России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Ростов н/Д, 2003 214 c. РГБ ОД, 61:04-8/1980

**Содержание к диссертации**

Введение

1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ 13

1.1. Налоговое администрирование в научно-понятийной системе теории финансов 13

1.2. Организационные и функциональные аспекты налогового администрирования в зарубежных странах- 36

1.3. Этапы становления налоговой системы России и развитие института администрирования 54

2. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ- 70

2.1. Институциональные приоритеты налогового администрирования 70

2.2. Типология и сегментация налогового администрирования на региональном уровне- 79

2.3. Взаимодействие институтов государства в системе налоговых отношений- 113

3. ФОРМИРОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ СТАНДАРТОВ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

3.1. Организационно-методические основы сервиса налогового администрирования и обеспечения его качества- 126

3.2. Система стандартов налогового администрирования в механизмемодернизации налоговых органов 136

3.3. Паспорт налогового администрирования как способ обоснования и аналитической оценки параметров налогового сервиса

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 161

Список использованной литературы 170

Приложения 181

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Налоговые институты являются неотъемлемой частью динамично развивающейся социально-экономической системы государства, процесс их реформирования требует определения стратегии и тактики преобразований, что, в свою очередь, обуславливает необходимость проведения теоретических и практических исследований в сфере налоговых отношений. Развитая рыночная инфраструктура включает формирование эффективных налоговых механизмов, обеспечивающих рост бюджетных доходов и регулирование экономических процессов, поэтому принципиально важным представляется взгляд на налоговую систему как институциональное единство законодательства, администрирования, отдельного налогоплательщика, гармонизирующее экономические отношения общества. В этой связи возникает необходимость в качественно ином функционировании налоговой системы, построенной на современных принципах государственного управления гражданским обществом в социально ориентированном рыночном хозяйстве. Одной из составляющих фундаментальных преобразований налоговой системы выступают становление и развитие института налогового администрирования. Исследование института налогового администрирования востребовано также возникшим несоответствием между уровнем управления налоговой системой и законодательно-нормативным обеспечением, существующим интеллектуальным, техническим и организационным потенциалом налоговых органов. Налоговое администрирование является сложным социально-экономическим и политическим явлением, отражающим степень развитости рыночной инфраструктуры, механизмов государственного управления, принципов гражданского общества. Поэтому его изучение осуществляется посредством выявления, анализа и прогнозирования развития его институциональных основ. Использование институционального подхода позволяет рассматривать реформирование налого

вого администрирования как гармоничный элемент системы институциональных преобразований и рыночных трансформаций, что крайне актуально для формирования научно обоснованной стратегии развития отечественной экономики. Исследование процессов становления института налогового администрирования непосредственно связано с поиском путей повышения эффективности действия всей налоговой системы, с обеспечением роста налоговых поступлений в бюджет. Это актуализирует тему настоящего исследования.

**Степень изученности проблемы.**Налоговая тематика привлекательна и популярна, однако специальных исследований в области институциональных проблем налогового администрирования нет. Исследованы отдельные философские проблемы государственного налогового управления, в учебниках и учебных пособиях находят отражение вопросы налогового менеджмента на предприятиях. Среди теоретических работ можно выделить несколько журнальных статей в специальных выпусках. Из публикаций, посвященных практике налогового администрирования, большинство носит информативно-прикладной, прагматический характер без основательного, тем более научного анализа. Институциональные проблемы реформирования налоговой системы анализируются в работах В. Волконского, Г. Клитнера, В. Полтеровича, А.Шаститко. В полемической форме с историографией изложена институциональная теория в книге А.Н. Олейника. Имеются фундаментальные исследования зарубежных авторов О. Уильямсона, Н. Дуглас, К. Макконел, С. Брю, М. Меекон, М. Альберт, Ф. Хедоури. Различным аспектам налогового управления посвящены научные работы А. Брызгалина, А. Бочкарева, Ф. Банхаевой, Л. Ду-канич, А. Медведева, В. Панскова, Т. Юткиной. Обращают на себя внимание научные статьи в периодической печати, посвященные налоговому администрированию, таких авторов, как В. Бурцев, М. Высоцкий, Р. Галимзянов, А.Емельянова, В. Перонко. Необходимо отметить, что при анализе и изучении вопросов налогового администрирования больше внимания уделяется его технологическим и функционально-организационным аспектам, в то время как ин-

**6**ституциональные характеристики и системная взаимосвязь с реформой государственного управления на основе развития механизмов гражданского общества практически не рассматриваются. Даже краткий обзор исследований дает основание убедиться в правильности выбора и актуальности темы диссертационной работы. Общественная значимость, отсутствие теоретико-методологических разработок по налоговому администрированию и научных обобщений практической деятельности налоговых органов, а также научный и практический интерес диссертанта как специалиста обусловили выбор темы и логику исследования.

**Цель диссертационной работы**заключается в исследовании институциональных преобразований системы налогового администрирования и разработке концептуальных положений по реформированию налоговых органов. Цель достигается последовательным решением следующих задач:

> дать оценку качества и уровня использования потенциала российской на  
логовой системы с позиций современного институционализма;

уточнить содержание налогового администрирования, установить взаимосвязь с налоговой политикой;

выработать положения по совершенствованию налогового администрирования на основе научного анализа отечественного и зарубежного опыта и определить новые направления в стратегии налогового администрирования;

сформулировать типологию налогового администрирования на региональном уровне и раскрыть особенности региональной компоненты управления налогами;

> разработать концепцию налогового администрирования как сервисной деятельности государственных органов, раскрыть его качественные характеристики и обосновать систему стандартов.

**Объектом исследования**является функциональная деятельность налоговых администраций в системе управления налоговыми отношениями.

**Предметом исследования**выступает налоговое администрирование, институциональный механизм которого призван обеспечивать рациональное функционирование налоговой системы.

**Теоретике**- **методологическую базу**исследования составляют труды классиков экономической науки, фундаментальные и прикладные работы отечественных и зарубежных ученых в области развития и становления налоговой системы.

**Инструментарно - методический аппарат**диссертационного исследования включает принципы системно-функционального подхода, разработанные отечественными и зарубежными учеными. При обосновании теоретических положений и аргументации выводов активно использовались общенаучные методы: сравнительный, структурно-функциональный, анализа и синтеза, а также частные методические средства экономических разработок: экономико-статистические группировки, прогнозные оценки, моделирование экономических явлений, динамические ряды и др.

**Информационно - эмпирической и нормативной базой**исследования послужили законы Российской Федерации, постановления Правительства РФ, нормативные акты субъектов Федерации, статистические данные Госкомстата России и Ростовского областного комитета государственной статистики, Управления МНС России по Ростовской области, материалы монографий, ста-

тей в периодических изданиях отечественных и зарубежных экономистов, научно-практических конференций, а также результаты собственных эмпирических исследований автора.

**Положения диссертации, выносимые на защиту:**

1. Налоговое администрирование является процессом управления деятельностью налоговых органов по реализации их должностных обязанностей, осуществляемых посредством планирования, организации и контроля в целях повышения собираемости налогов, улучшения обслуживания налогоплательщиков и повышения эффективности функционирования самих налоговых органов. Понятие «налоговое администрирование» выражает конкретную специфическую форму взаимоотношений государства и налогоплательщика в рамках налоговой системы. Совершенствование налогового администрирования является важнейшим фактором реализации налоговой реформы.
2. Типология регионального налогового администрирования включает три типа администрирования: организационное, законодательное и конкретных налогов. Установлен приоритет организационного администрирования, который включает нетрадиционный блок решений, основанный на инициативе, обобщении, научном поиске.
3. Планирование контрольной работы налоговых органов в автоматизированном режиме с использованием математических и статистических моделей, обеспечивает результативность мониторинга посредством комбинирования модели бинарного отклика с регрессионными моделями. Конечная информация решаемых задач по отбору налогоплательщиков прогнозирует не только конкретные организации для проверки, но и ожидаемый размер доначислений.
4. Использование институционального подхода к исследованию процессов становления и развития налогового администрирования расширяет и углубляет концепцию сервисной деятельности налоговых органов. Определены основные направления совершенствования сервисной системы налогового администрирования: функциональное построение, самоначисление, использование электронных форм документов, повышение уровня информатизации и обеспечение безопасности информационных ресурсов.
5. Качество услуг налогового администрирования - это совокупность характеристик, определяющих способность удовлетворять установленные или предполагаемые потребности налоговых процессов. На основе анализа ин-ституциализации налогового администрирования обоснована концепция его качественного развития, включающая разработку модели сервиса налогового администрирования и ее внедрения, использование передовых технологий, современной компьютерной и коммуникационной техники, эффективного менеджмента с учетом специфики государственного управления, разработку системы стандартов. Базовые принципы и методическое обеспечение стандартов на услуги налоговых органов обеспечивают организационно - методический механизм их перестройки и модернизации в соответствии с современными требованиями функционирования государственных учреждений.

**Научная новизна результатов диссертационного исследования**заключается в обосновании и развитии методологии изучения институциональных основ налогового администрирования и формировании системы стандартов в данной сфере. Элементы реального приращения научного знания состоят в следующем:

обоснована авторская позиция сущности налогового администрирования, .которая определяется как управление налоговыми отношениями с помощью налоговой политики и участием органов власти в реформировании налоговой системы. Сформулированы понятие и научные принципы построения налогового администрирования, его методологическая база для формирования общественных институтов;

предложена научная классификация принципов налогового администрирования: сущностные, методологические и правил административной деятельности, определена совокупность действий по их реализации для разных уровней управления;

разработана типология форм налогового администрирования на региональном уровне на основе сегментирования управленческих решений: по стандартности, традиционности, зрелости, проблемности;

обоснованы метод изучения позитивных и негативных характеристик администрирования новых налогов и способ законодательных инициатив по регулированию их последствий;

определены основные принципы построения системы стандартов в области налогового обслуживания: многоуровненость, паспортизация, достаточная информатизация, обеспечивающие формирование оценки качества функционирования института налогового администрирования;

разработан алгоритм принятия оптимального решения по отбору налогоплательщика для контроля на основе использования математических и статистических моделей.

**11 Теоретическая и практическая значимость исследования**заключается в разработке системы стандартов налогового администрирования на базе институционного подхода к преобразованиям налоговой системы России. Теоретические положения, касающиеся научных принципов построения налогового администрирования, типологии форм его реализации на региональном уровне, системы стандартов в области налогового обслуживания, включающей много-уровненость, паспортизацию, достаточную информатизацию, имеют значение для углубления и систематизации научных взглядов в области становления налогового администрирования. Выводы диссертационного исследования относительно планирования контрольной работы налоговых органов в автоматизированном режиме, разработанная форма «Паспорта налогового администрирования», содержащая характеристики технологических, организационных показателей, параметры материально - технической оснащенности и алгоритм контрольной работы налоговых инспекций, представлены в Управление МНС России по Ростовской области. Материалы исследования используются также в образовательном процессе Ростовского государственного экономического университета при чтении учебных курсов «Налоговый менеджмент», «Налоги и налогообложение», «Налоговое планирование».

**Апробация результатов исследования.**Соискатель выступала в 2000-2003 гг. с докладами и сообщениями на региональных, межвузовских и вузовских научных и научно-практических конференциях в г.г. Ростове-на-Дону, Краснодаре, Ставрополе, Кисловодске.

**Публикации.**По теме диссертации опубликовано 4 научные работы общим объемом 8 п.л.

**Структура диссертации**соответствует теме, целям и задачам исследования. Диссертация изложена на 214 страницах, состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения, списка использованной литературы, 8 приложений. Работа проиллюстрирована 11 таблицами, 16 рисунками, 2 диаграммами.

## Налоговое администрирование в научно-понятийной системе теории финансов

Налоговая система России находится в стадии становления и претерпевает значительные изменения, поскольку с начала 90-х г.г. налоговые платежи стали основным источником поступления денежных средств в государственный бюджет ввиду отказа от монополии государственной собственности на средства производства. Учитывая все возрастающее значение налогов, необходимо детально регламентировать налоговые отношения и, в первую очередь, налоговое администрирование, в связи с этим необходимо разработать соответствующую теоретико-методологическую базу, которая позволит создать систематизированный и непротиворечивый механизм организационного обеспечения налоговых процессов.

При осуществлении научного поиска возникает потребность терминологической определенности понятий, которыми оперируем в работе. Представление о механизме налогового администрирования не может быть достаточно полным и ясным без четкого установления сущности и содержания самого понятия.

Администрирование относительно новый в теории и практике управления термин. Ему придаются различные смысловые значения, в связи, с чем необходимо установить его конкретный смысл.

Изучение источников [35, 40, 48, 49, 96, 112, 114] позволяет сделать вывод об идентичности понятий управление, менеджмент, администрирование. Они выглядят как синонимы, но, поскольку у каждого из них есть смысловые оттенки, важные для понимания различий между ними, использование каждого из них в том или ином контексте оправданно. По своей сущности все три понятия совпадают, эта сущность — управление. Управление, однако, может пониматься очень широко, — начиная с управления государством или несколькими го-сударствами (их союзом, ассоциацией или объединением) — и очень узко, например, как умение управлять собой, если речь идет об отдельном человеке.

Управление в условиях рынка называют менеджментом. С развитием в нашей стране рыночных отношений понятие менеджмент стало очень распространенным. Это английское слово означает управлять, заведовать, организовывать, и в этом смысле его понимают как управление производством и сбытом современными методами, позволяющими увеличить прибыльность, повысить эффективность предприятия.

Фигура менеджера появилась в развитых странах, когда контроль над производством перешел от частных собственников к наемным управляющим. Менеджером стали называть специалиста по управлению, профессионально выполняющего конкретные управленческие функции. В нашей стране институт менеджеров в ряде отраслей уже сформирован, в остальных только формируется или предполагается его формирование (например, в налоговой сфере).

Можно ли считать, что чисто английское понятие менеджмент и русское понятие управление, менеджер и руководитель — одно и то же? И. да,и нет. Во-первых, говоря о менеджменте, американцы и англичане почти всегда подразумевают фигуру менеджера — человека, субъекта управления, действующего в некоторой организации. Во-вторых, когда говорят менеджер, имеют в виду профессионального управляющего, осознающего, что он представитель особой профессии, а не просто инженер или экономист, занимающийся управлением. К тому же менеджер - это человек, прошедший, как правило, специальную подготовку.

В общем смысле термины администрация и администрирование в большей степени отражают обезличенную систему управления. Администрирование можно понимать и как управление и как менеджмент, имеющее отношение к государственно-чиновничьему аппарату. Все чаще встречаются предложения и их обоснования по организации государственного налогового менеджмента [166, 167]. Качество управления тем выше, чем более профессионально оно осуществляется. Термин менеджмент в большей степени отражает эту сторону процесса управления, чем термин управление. То, что администрирование обособилось в отдельный вид деятельности по управлению чем-либо, роднит его с менеджментом и свидетельствует о более качественном уровне управления.

## Институциональные приоритеты налогового администрирования

Институты в своей совокупности образуют институциональную структуру общества и экономики, задают структуру побудительных мотивов человеческого взаимодействия - будь то в политике, социальной сфере или в экономике, влияют на функционирование социально - экономических систем. Роль институтов заключается в уменьшении неопределенности (структурировании повседневной жизни) путем установления устойчивой (хотя и не обязательно эффективной) структуры взаимодействия между людьми; организации взаимоотношений между людьми; определения и ограничения набора альтернатив, которые имеются у каждого человека. Видный представитель институционального подхода Д. Норт выделяет три главных составляющих:

формальные правила (конституции, законы, административные акты, официально закрепленные нормы права).

неформальные ограничения (традиции, обычаи договоры, соглашения, добровольно взятые на себя нормы поведения, неписаные кодексы чести, достоинства, профессионального самосознания и пр.).

механизмы принуждения, обеспечивающие соблюдение правил (суды, полиция и т.д.).

Институты создаются, развиваются и изменяются людьми. Институциональные изменения определяют то, как общество развивается во времени. В наиболее общей формулировке институты - это разработанные людьми формальные (законы, конституции) и неформальные (договоры и добровольно принятые кодексы поведения) ограничения, а также факторы принуждения, структурирующие их взаимодействие. Совокупность установленных ограничений и факторов воздействия образуют институциональную среду - правила игры - базовые пблитические, социальные и правовые нормы, образующие основу организации производства, обмена и распределения и определяющие контекст, в котором осуществляется экономическая деятельность. С формальной точки ; зрения совокупность нормативно-правовых отношений образует институциональное устройство - хозяйственные отношения и структуру управления, объединяющую экономические единицы и определяющую способ их кооперации , и/или конкуренции.

Приведенные положения теории институционализма стали наиболее востребованы в условиях трансформационных процессов отечественной экономи-! ки, поскольку основой реформ стали преобразования действующих институтов: 1 государственного управления, финансовой системы, прав собственности, социальной инфраструктуры. Адекватность институционального подхода пониманию процессов трансформационной экономики обусловливается его комплекс ным характером, объединяющим предметы исследования ряда общественных і наук - экономических, социологических, политических, охватывающих всю

цепь взаимодействий различных процессов (от экономики и технологии, социологии и культурологии до знаний о существе и роли политических трансформаций). Поскольку переходное состояние экономической системы выступает объектом исследования ряда социальных наук, то в наилучшей мере требованиям системности анализа отвечает именно институциональный подход, изучаю ! щий преобразования общественных институтов как целостных и единых фено-менов, развивающихся во времени.

Институциональный подход к изучению, моделированию и реформирова ; нию всех сфер жизни базируется на осуществлении надлежащей деятельности основных экономико-правовых институтов рыночной экономики: хозяйствую-щих субъектов и организаций. К ним обычно относятся потребители, хозяйствующие субъекты, учреждения производственной и социальной инфраструктуры, правительственные организации, профсоюзы, домашние хозяйства, прини j. мающие сложные решения относительно выбора своего поведения в новых рыночных условиях. Одним из институтов общества является и налоговая система, обеспечивающая исполнение формализованных норм функционирования

финансовой системы страны и, тем самым, являющаяся одним из элементов механизмов структурирования отношения между институциональными субъектами гражданского общества. Как подсистема гражданского общества, налоговая система также опирается на его ценностные ориентиры: договор, право, собственность, свобода выбора и действий.

## Организационно-методические основы сервиса налогового администрирования и обеспечения его качества-

Развитие сервисного сектора как в производстве, так и в социальной сфере является отличительной характеристикой современного общества. Базовым элементом сервиса выступает услуга - деятельность, удовлетворяющая какие-либо потребности человека или общества. Услуги наряду с товарами являются составной частью общественного фонда потребительских благ. Под услугой понимается результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственной деятельности исполнителя по удовлетворению потребности потребителя. Услугам присущи четыре специфические характеристики:

1. Услуги неосязаемы: их невозможно ощутить - визуальные, звуковые, обонятельные и прочие свойства до момента потребления услуги не существуют.

2. Услуга неотделима от источника производства, в то время как товар является материальным объектом и существует независимо от наличия источника своего порождения.

3. Неотделимость услуг от источника порождает их несохраняемость: услуги невозможно накапливать и резервировать.

4. Непостоянство качества: эта характеристика варьируется в зависимости от их производителей, а также от времени, места и способа их потребления. Услуги формируют многообразную сферу сервиса, направленную как на

личное, так и на общественное потребление. Важным видом общественного сервиса являются услуги по управлению, обеспечению охраны и безопасности, поддержанию инфраструктуры социального воспроизводства. Деятельность по сбору налогов относится к данному виду услуг. Необходимо отметить, что налоговая деятельность как услуга государственного управления носит комплексый характер, поскольку сочетает и взаимодействует с услугами по следующим направлениям:

связь и информационное обслуживание;

торговлю (оптовую и розничную) в части процедурного регулирования;

кредит, финансы и страхование, сделки с недвижимостью и другие услуги по обеспечению функционирования рынка;

образование и консультационное обслуживание;

правовое обслуживание.

Важной характеристикой при анализе общественной услуги выступает ее платность. Общественные услуги в чистом виде предоставляются потребителям бесплатно или на льготных условиях, но это не значит, что они являются даровыми благами. Они относятся к экономическим благам, производство которых также требует затрат общественного труда и финансируется за счет налогообложения населения. Отделение во времени и пространстве бесплатного предоставления населению таких услуг от источников их финансирования через госбюджет и налоговую систему не должно создавать иллюзию их ничтожности. На практике несоотнесение бесплатного предоставления чистых общественных услуг с их финансовыми затратами приводит к тому, что формируется нерациональный подход к их использованию. Поэтому приверженцы идеи сервисной концепции деятельности налоговой системы указывают, что услуга по сбору налогов уже оплачена налогоплательщиками, тем самым подчеркивая, что несмотря на общественный характер их оказания, они имеют значительные затратные характеристики для каждого члена общества и должны соответствовать определенным качественным показателям, адекватным затраченным ресурсам.