Дармаев Андрей Владимирович. Снижение издержек налогового администирования : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Дармаев Андрей Владимирович; [Место защиты: Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ].- Москва, 2008.- 160 с.: ил. РГБ ОД, 61 08-8/271

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Необходимость снижения общественных издержек налогового администрирования в России 8

1.1. Принципы функционирования налоговой системы страны и> функции налогового администрирования . ..8

1.2. Идентификация издержек налогового администрирования 25

1.3. Использование методов математического моделирования в снижении текущих общественных издержек налогового администрирования 46

Глава 2. Экономия административных издержек налогового администрирования 68

2.1. Снижение административных затрат как основа повышения эффективности деятельности налоговых органов . 68

2.2. Совершенствование организационной структуры налогового администрирования как направление'Снижения административных затрат 83

2.3. Применение электронных технологий в работе налоговых органов 98

Глава 3. Резервы снижения трансакционных издержек налогового администрирования 109

3.1. Виды трансакционных издержек налогового администрирования 109

3.2. Идентификация неявных трансакционных издержек налогового администрирования 126

3.3. Информационная поддержка российских налогоплательщиков как направление снижения трансакционных издержек 133

Заключение 145

Список использованных источников и литературы 148

**Введение к работе**

**Актуальность темы; исследования**определяется необходимостью удешевления налогового администрирования как важнейшего фактора эффективного функционирования налоговой системы страны. В условиях рыночных отношений налоговая; система является одним из основных экономических регуляторов. От того, насколько эффективно построена система налогообложения и налогового администрирования. во многом зависит финансовое состояние и стабильность работы российских предприятий.

В Послании Президента Российской: Федерации Федеральному Собранию/ «О бюджетной1 политике в- 2008-2010 годах» отмечается- необходимость, дальнейшей^ модернизации налоговой системы, в том; числе системы администрирования^ «в целях создания комфортных налоговых условии для перехода отечественной экономики; на инновационный путь развития»?. Тем самым-подчеркивается, что существующая- налоговаяs система? в настоящее время\* не; обеспечивает таких условий; При этомфечыдолжна идти не только об уровне налогообложения хозяйствующих субъектов, ноги о таком\*малоизученном вопросе как величина затрат на функционирование самой налоговой; системы, что является важной составляющей оценки ее эффективности.

**Єтепень научной разработанности проблемы.**-Исследованию\*проблем функционирования налоговой системы посвящены многочисленные работы российских и зарубежных экономистов: Вопросы теории налогов широко отражены в трудах А. Смитам Н:Тургенева,Дж.Єтиглица; Д. Стюарта, Б.Франклина, А.Лаффера, ВіПетти, М.Фридмена.

Весомый вклад в теорию; трансакционных издержек, внесли РІКоуз, К.Далман, Д.Норт, ОіУильямсон, Дж. Уоллис.и др: Функционирование налоговой системы России в контексте проведения макроэкономической ПОЛИТИКИ; рассматривалось многими экономистами, в т.ч. учеными Российской академии государственной службы при Президенте Российской\* Федерации -

1 Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 09.03.2007 г. «О бюджетной политике в 2008-2010 годах».

**4**А.Г.Куликовым, И.Д.Мацкуляком, Б.Е.Пеньковым, Е.Е.Румянцевой, Н.Н.Тютюрюковым, Р.А.Чвановым и др.

Разные аспекты функционирования российской налоговой системы иссле  
довались в диссертациях А.К.Анашкина, Г.Г.Безрукова, Т.А.Гусевой,  
Г.А.Гюльмагомедовой, Л.А.Дьячкиной, И.Г.Ероховой, А.Т.Измайлова,

И.В.Караваевой, В.А.Красницкого, Д.В.Крылова, Е.И.Лебедевой,

Л.А.Леоновой, И.А.Перонко, С.П.Уваровой, Г.Я.Чухниной, В.Р.Юрченко и др.

Вместе с тем, в российской экономической науке пока не сложились комплексные представления о видах затрат на функционирование налоговой, системы страны и механизмах их снижения.

**Цель диссертационного исследования**состоит в теоретическом обосно  
вании и разработке направлений снижения административных и трансакцион  
ных издержек налогового администрирования. *'*

Для достижения этой цели в работе ставились следующие **задачи:**

дать оценку величины затрат на налоговое администрирование в современных условиях;

обосновать необходимость снижения издержек налогового администрирования в России;

уточнить классификацию издержек налогового администрирования;

разработать основные направления снижения административных издержек налогового администрирования;

определить резервы снижения трансакционных издержек налогового администрирования.

**Объектом исследования**является система налогового администрирования, рассматриваемая в процессе взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками.

**Предметом исследования**выступают экономические отношения по поводу формирования административных и трансакционных издержек налогового администрирования.

**Основными методами**при проведении исследования послужили системный и комплексный подходы, расчетно-конструктивный метод, метод экспертных оценок, сравнительного анализа и вариативного принятия управленческих решений.

В качестве **информационной базы исследования**используются последние достижения российской и мировой экономической науки, опубликованные в открытой печати нормативные правовые акты федерального и регионального уровня, справочная'правовая система «Консультант Плюс».

**Основные результаты диссертационного исследования,**полученные лично автором, и их **научная новизна-заключаются**в следующем:

уточнено содержание базовых принципов функционирования, налоговой^ системы, страны, к которым отнесены: принципы, справедливости, определенности, удобства, экономичности. Они дополнены принципами множественности объектов налогообложения, стабильности правил налогообложения, устранения двойного налогообложения, ответственности за уклонение от уплаты- налогов и-разделения налогов по уровням изъятия;

предложена классификация издержек налогового администрирования, в которой выделены общественные издержки становления налоговой системы России и текущие общественные издержки; текущие общественные издержки налогового администрирования разделены по критерию возмещения затрат на административные и трансакционные; к административным издержкам, возмещаемым из бюджетных средств, отнесены издержки функционирования\* государственных органов, занимающихся разработкой налогового законодательства, разработкой и реализацией налоговой политики и работой с налогоплательщиками; к трансакционным издержкам, возмещаемым из средств налогоплательщиков, отнесены явные и неявные издержки;

определена система показателей эффективности налогового администрирования, в которую входят показатели: а) эффективности налогового администрирования, рассчитываемые как отношение суммы собранных налогов к затратам (издержкам) на их сбор; б) эффективности работы налоговых инспекций, на

основе которой целесообразно проводить сравнительный анализ работы налоговых инспекций страны, и в) эффективности налогового администрирования страны в целом с учетом полных административных издержек;

- разработаны направления снижения административных издержек налого  
вого администрирования, к которым отнесены: унификация и автоматизация  
налоговых процессов, внедрение новых производственных технологий в нало  
говом администрировании (электронная передача информации, сокращение  
бумажного документооборота и др.), а также снижение издержек на проведение  
НИР по вопросам налогового законодательства и проведения налоговой поли  
тики (устранение дублирования тематики научно-исследовательских- работ, со  
кращение бюрократической составляющей и повышение содержательности на  
учных исследований), устранение противоречивости и обеспечение научной1обоснованности принимаемых нормативных правовых актов в условиях интен  
сификации деятельности\* и повышения ответственности законодательных орга  
нов; устранение непроизводительных административных издержек в работе  
федеральных органов, занимающихся разработкой и реализацией налоговой  
политики, и в работе налоговых инспекций;

- обоснованы приоритетные направления снижения трансакционных из  
держек, к которым, в частности, относятся информационная поддержка россий  
ских налогоплательщиков со стороны налоговых органов, совершенствование  
работы судебной системы, в т.ч. занимающейся урегулированием налоговых  
споров; уменьшение противоречивости и нестабильности налогового законода  
тельства; повышение налоговой культуры предпринимателей и населения, сни  
жение административных барьеров при регистрации и снятии с учета налого  
плательщиков.

На защиту выносятся **следующие положения:**

1. Обоснование вывода о необходимости и основных направлениях снижения общественных издержек налогового администрирования в России.

1. Показатели результативности и эффективности работы налоговых инспекций.
2. Систематизация издержек налогового администрирования по критерию их возмещения и определение направлений их снижения.
3. Выявление резервов снижения трансакционных издержек налогового администрирования.

**Теоретическая и практическая значимость работы.**Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы на различных уровнях при разработке нормативных правовых актов, касающихся снижения издержек налогового администрирования. Материалы диссертации представляют также интерес в качестве учебно-методического материала при подготовке студентов экономических специальностей.

**Апробация результатов исследования**осуществлена в практической деятельности в Межрайонной ИФНС России № 2 по Республике Бурятия, материалы диссертации рассматривались на заседании научно-исследовательской проблемной группы «Финансы, бюджет, налоги» кафедры конкретной экономики и финансов РАГС при Президенте РФ (в ноябре 2007 г.). Основные положения, выводы и рекомендации исследования докладывались на международной научно-практической конференции «Тенденции и проблемы экономического развития региона» (г. Улан-Удэ, 2005 г.) и изложены автором в 5 публикациях общим объемом 2,2 п.л. (в т.ч. одна статья в журнале из перечня ВАК).

Основное содержание диссертационной работы раскрывает ее внутреннюю логику и имеет введение, три главы, заключение, список использованных источников и литературы.

## Принципы функционирования налоговой системы страны и> функции налогового администрирования

Существуют различные определения термина «налоговая система». По одним источникам налоговая система - совокупность взаимосвязанных налогов, взимаемых в стране, и методов налогообложения, сбора и использования- налогов, а также налоговых органов1. По другим, налоговая система - совокупность налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей в бюджет, взимаемых на условиях, определяемых законодательными актами. Существенными характеристиками налоговой системы той или иной страны являются: совокупность налогов, установленных законодательством; принципов, форм и методов их установления и ввода в действие; система налоговых органов, форм и методов налогового контроля; права и ответственность участников налоговых отношений, порядок и условия» налогового производства".

Налоговая. система представляет собой совокупность предусмотренных на- логов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства3. По нашему мнению, данное определение более широко рассматривает суть определения налоговой системы по сравнению с вышеперечисленными, определениями, но-при этом отсутствуют термины налоговые органы и налогоплательщики.

Действующим налоговым законодательством не предусмотрено нормативное определение понятия «налоговая система». Глава 2 НК РФ определяет лишь понятие системы налогов и сборов в Российской Федерации, которая является лишь частью налоговой системы.

В перечисленных выше определениях отсутствует важнейший субъект налоговых отношений - налогоплательщик, что влечет за собой формирование некорректной теоретической основы для совершенствования налоговой системы страны. В связи с этим понятие «налоговой системы» нуждается в уточнении и обозначает, по нашему мнению, финансовые отношения между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками по поводу установления и взимания налогов.

Налоговая система выполняет следующие основные функции: фискальную - обеспечение доходов бюджетов всех уровней; регулирующую - регулирование макроэкономических процессов, совокупного спроса и предложения, темпов роста экономики и занятости; распределительную - перераспределение национального дохода, доходов физических и юридических лиц; социальную — аккумулирование средств для осуществления социальных программ; стимулирующую - стимулирование развития производства; контрольную - обеспечивает воспроизводство налоговых отношений.

## Снижение административных затрат как основа повышения эффективности деятельности налоговых органов

Одной из главных задач, стоящих перед налоговыми: органами1, является повышение эффективности работы по основным направлениям деятельности.

Оценка эффективности управления имеет первоочередное значение для .многих аспектов менеджмента, поскольку с ее помощью определяется правильность, обоснованность, действенность работы руководителя.

Важность этой, проблемы привлекает большое внимание к ней ученых-экономистов, которые по-разному представляют сущность и-показатели эффективности, порядок и подходы к их определению. Так, например, в «Новой экономической энциклопедии» эффективность определяется как «степень соизмерения результатов с затратами; система показателей, характеризующих уровень использования, производственных мощностей системы; в управлении - достижение целей управления, при минимальных нежелательных последствиях или издержках» .

То есть для определения эффективности управления тем или иным объектом необходимы для показателя - конечного результата (доходов) и издержек (затрат) на их получение.

Для оценки работы налоговой инспекции применяются разные- количественные и качественные показатели. Источником информации для их получения» и расчетов является.отчетность налоговых инспекций.

В отчетности основные количественные показатели приводятся в абсолютном выражении. Наибольший интерес на верхнем,уровне управления налоговой системы проявляется к следующим показателям.

1. Сумма поступления налогов и сборов в бюджетную систему России на контролируемой территории - в целом и по видам бюджетов и государственных внебюджетных фондов.

2. Сумма, доначисленная инспекцией в ходе контрольной работы, - в целом и по видам бюджетов, государственных внебюджетных фондов, категорий налогоплательщиков (юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица), видам проверок (выездные и камеральные), характеру платежей (налоги, пеня, санкции).

3. Сумма, взысканная в бюджет по результатам контрольной работы.

4. Сумма, недоимки и задолженности по налогам, пени и штрафам - всего и по видам бюджетов.

5. Количество налогоплательщиков, состоящих на учете, - всего и по отдельным категориям.

Качественные показатели деятельности налоговой инспекции рассчитываются по результатам ее работ в относительном выражении. К ним относятся:

- выполнение установленных заданий по мобилизации средств в бюджетную систему Российской Федерации;

- темп роста поступлений в бюджет к уровню соответствующего периода прошлого года;

- соотношение суммы платежей, доначисленной в ходе контрольной работы, и суммы поступлений в бюджет за отчетный период, характеризующее эффективность контрольной работы инспекции с учетом реальной налоговой базы;

- соотношение суммы платежей, фактически поступившей в бюджет в результате контрольной работы, и суммы поступлений в бюджет за отчетный период, характеризующее реальную эффективность контрольной работы инспекции с учетом реальной налоговой базы;

## Виды трансакционных издержек налогового администрирования

Базовой единицей анализа в теории трансакционных издержек признается акт экономического взаимодействия, сделка, трансакция. Категория трансакции понимается предельно широко и используется для обозначения обмена как товарами, так и юридическими обязательствами, сделок как краткосрочного, так и долговременного характера, как требующих детального документального оформления, так и предполагающих простое взаимопонимание сторон. Затраты и потери, которыми может сопровождаться такое взаимодействие, получили название трансакционных издержек.

Трансакционные издержки - центральная объясняющая категория всего неоинституционального анализа. Ортодоксальная неоклассическая теория рассматривала рынок как совершенный механизм, где нет необходимости учитывать издержки по обслуживанию сделок. Введение в экономический анализ понятия трансакционных издержек явилось крупным теоретическим достижением. Признание «небесплатности» самого процесса взаимодействия между людьми позволило совершенно по-новому осветить природу экономической реальности. Без понятия трансакционных издержек, которое по большей части отсутствует в современной экономической теории, невозможно понять, как работает экономическая система, продуктивно проанализировать целый ряд возникающих в ней проблем, а также получить основу для выработки политических рекомендаций.

Понятие трансакционных издержек связано с именем Рональда Коуза, получившего в 1991 г. Нобелевскую премию по экономике, и с его работами «Природа фирмы» (1937 г.) и «Проблема социальных издержек» (1960 г.). Он предложил разделять затраты предприятия на трансформационные и трансакционные. Предприятие покупает производственные факторы: труд, капитал, сырье и материалы, оборудование и другие ресурсы. Это отражается в элемен по тах себестоимости: материальные затраты, амортизация капитала, оплата труда (вместе с социальными выплатами).

Р. Коуз предложил выделить из этих затрат те, которые связаны с трансакцией, то есть с переходом прав от одного экономического субъекта к другому.

Важно было то, что он предложил выделить и рассмотреть их как специальный вид. Но надо понимать, что от этого в жизни само по себе ничего не происходит. Это аналитическая операция, которая может быть удачной или неудачной.

Аналитическая операция с выделением затрат, связанных с трансакциями, в особый вид оказалась весьма удачной. За ней последовал ряд других важных аналитических умозрительных операций. Например, было понято, почему создаются все новые и новые предприятия, хотя можно было бы обойтись механизмом рынка и уже действующими предприятиями. Виной тому оказались именно трансакционные издержки, связанные с переходом прав собственности от одного субъекта рынка к другому. Если трансформационные затраты на превращение ресурсов в результаты внутри предприятия меньше, чем трансакционные затраты, связанные с таким же превращением, но уже на рынке, за пределами предприятия, то его существование экономически оправданно. Такая «трансакционная» концепция предприятия была сформулирована Р. Коузом и активно развивалась впоследствии в рамках институциональной и неоинституциональной экономической теории.