

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра финансов
Направление подготовки 38.03.01 – Экономика
Профиль: Налоги и налогообложение

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

« _____ » _____ 2017 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему: Издержки налогового администрирования и пути их снижения на при-
мере УФНС России по Амурской области

Исполнитель
студент группы 371 об-2

Е.В. Гордиенко

Руководитель
доцент, к.э.н.

Г.А. Трошин

Нормоконтроль
ассистент

С.Ю. Колупаева

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ
Зав. кафедрой
_____ Е.А. Самойлова
«___» _____ 201_ г.

ЗАДАНИЕ

К бакалаврской работе студента _____ Гордиенко Евгения Витальевича _____

1. Тема бакалаврской работы: _____ Издержки налогового администрирования и пути их снижения на примере УФНС России по Амурской области _____

(утверждено приказом от _____ № _____)

2. Срок сдачи студентом законченной работы _____ 23.06.2017 _____

3. Исходные данные к бакалаврской работе : _____ печатные издания, электронные ресурсы, статистические данные _____

4. Содержание бакалаврской работы (проекта) (перечень подлежащих разработке вопросов): _____ 1_ Теоретические основы налогового администрирования и его издержек; 2 Анализ административных и транзакционных издержек; 3 Перспективы развития налогового администрирования и пути снижения издержек _____

5. Перечень материалов приложения: (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.) _____ 22 таблицы, 19 рисунков, 47 источников, 1 приложение _____

6. Консультанты по бакалаврской работе (с указанием относящихся к ним разделов) _____

7. Дата выдачи задания _____

Руководитель бакалаврской работы: _____ Трошин Геннадий Александрович, доцент к.э.н. _____

(фамилия, имя, отчество должность, ученая степень, ученое звание)

Задание принял к исполнению (дата): _____

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа содержит 92 с., 22 таблиц, 19 рисунков, 47 источников, 1 приложение.

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ, НАЛОГОВОЕ ПРОИЗВОДСТВО, ПЛАНИРОВАНИЕ, КОНТРОЛЬ, НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ, ИЗДЕРЖКИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ, КОЭФФИЦИЕНТА СОБИРАЕМОСТИ НАЛОГОВ, ЭФФЕКТИВНОСТЬ, РЕЗУЛЬТАТИВНОСТЬ

Актуальность темы исследования состоит в совершенствовании налогового администрирования, необходимости поиска путей снижения затрат на операции налогового администрирования, разработке и обосновании направлений повышения эффективности функционирования налоговых органов. Анализ проводимых в России налоговых реформ показывает фактическую направленность многих из них на снижение издержек в сфере налогообложения. Оценка и анализ издержек налогообложения необходима в формировании налоговой политики. Высокая значимость и недостаточная практическая разработанность проблемы «Издержек налогового администрирования» определяют несомненную новизну данного исследования.

Научная новизна исследования заключается в комплексном исследовании проблемы, что позволит теоретически обосновать и разработать практические рекомендации по снижению трансакционных и административных издержек налогового администрирования.

Цель бакалаврской работы – выявление путей снижения издержек налогового администрирования.

Предметом исследования являются издержки налогового администрирования УФНС России по Амурской области за 2014-2016 гг.

Объектом работы является УФНС России по Амурской области

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 Теоретические основы налогового администрирования и его издержек	9
1.1 Налоговое администрирование. Понятие и сущность	9
1.2 Классификация издержек налогового администрирования	21
1.3 Методы определения результативности работы налоговых администраций	20
2 Анализ административных и трансакционных издержек налогового администрирования	27
2.1 Анализ эффективности работы налоговых органов в Амурской области	27
2.2 Анализ издержек налогового администрирования в Амурской области	44
2.3 Оценка трансакционных издержек налогового администрирования	56
3 Перспективы развития налогового администрирования и пути снижения издержек налогового администрирования	65
3.1 Перспективы развития налогового администрирования	65
3.2 Пути снижения административных издержек	69
3.3 Пути снижения трансакционных издержек	76
Заключение	85
Библиографический список	89
Приложение А	94
Приложение В Отчет о проверке ВКР на оригинальность	95

ВВЕДЕНИЕ

Система налоговых органов в России построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятым в РФ, и состоит из трех звеньев. Основным элементом этой системы являются налоговые инспекции по районам, городам без районного деления и районам в городах. Второе звено включает в себя региональные управления ФНС. Возглавляет систему налоговых органов Федеральная налоговая служба – ФНС России.

Структура налоговых органов утверждается приказом ФНС России. Каждый налоговый орган является самостоятельным юридическим лицом и в то же время находится в иерархической вертикальной подчиненности, входит в единую централизованную систему. Вертикальная подотчетность обуславливает порядок обмена информацией, порядок взаимодействия в осуществлении налогового администрирования.

Управление Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации является территориальным органом Федеральной налоговой службы и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Управление находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольно.

На современном этапе развития налоговых отношений в Российской Федерации можно выделить основные направления развития налоговой политики в рамках совершенствования налогового администрирования, в том числе создания эффективной системы налогообложения, которое заключается в обеспечении максимального поступления налогов и сборов при минимальных издержках взимания и налогового контроля.

Актуальность темы исследования состоит в совершенствовании налогового администрирования, необходимости поиска путей снижения затрат на операции налогового администрирования, разработке и обосновании направлений повышения эффективности функционирования налоговых органов. Анализ проводимых в России налоговых реформ показывает фактическую направленность многих из них на снижение издержек в сфере налогообложения. Оценка и анализ

издержек налогообложения необходима в формировании налоговой политики. Высокая значимость и недостаточная практическая разработанность проблемы «Издержек налогового администрирования» определяют несомненную новизну данного исследования.

Научная новизна исследования заключается в комплексном исследовании проблемы, что позволит теоретически обосновать и разработать практические рекомендации по снижению транзакционных и административных издержек налогового администрирования.

Налоговые поступления рассматриваются как основной источник формирования доходов бюджетной системы в современных условиях, призванный обеспечить выполнение публичных обязательств по развитию экономического потенциала и решению социальных проблем, возложенных на государство и муниципальные образования. Необходимость расширения налоговой базы в посткризисных условиях исполнения бюджетов всех уровней обуславливает усиление внимания к вопросам эффективного функционирования налоговой системы, которое во многом определяется организационно-правовыми условиями управления налогообложением и качеством налогового администрирования.

Для повышения эффективности функционирования налоговых органов необходимо либо увеличивать суммарный объем налогов и сборов, поступающих в течение года в бюджет государства благодаря деятельности налоговой службы, либо снижать расходы бюджета на ее содержание.

Эффективность любой системы, в том числе налоговой зависит не столько от того, какими являются результаты ее работы, сколько от того, с какими издержками это сопряжено. Поэтому определение размера издержек налогового администрирования и разработка предложений по их снижению являются важной научной и практической задачей, что придает работе особую актуальность.

Цель бакалаврской работы – выявление путей снижения издержек налогового администрирования.

Задачи бакалаврской работы:

–охарактеризовать особенности налогового администрирования;

- проанализировать издержки налогового администрирования УФНС России по Амурской области за 2014-2016 годы;
- провести сравнительный анализ затрат на содержание налоговых органов в Амурской области;
- обобщить показатели контрольной деятельности УФНС России по Амурской области;
- выявить основные направления снижения издержек налогового администрирования.

Для решения вышеперечисленных задач используется годовая отчетность УФНС России по Амурской области за 2014 - 2016 годы.

Предметом исследования являются издержки налогового администрирования УФНС России по Амурской области за 2014-2016 гг.

Объектом работы является УФНС России по Амурской области.

В процессе изучения и обработки материалов применяются следующие методы экономических исследований: экономический, монографический, экономико-математический, статистический расчетно-конструктивный; а так же используются основные методы экономического анализа, сравнительный анализ и метод экспертных оценок.

Практическая значимость исследования нацелена на то, что выводы и рекомендации, содержащиеся в исследовании могут быть использованы на различных уровнях при разработке нормативно-правовых актов, касающихся снижения издержек налогового администрирования

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И ЕГО ИЗДЕРЖЕК

1.1 Налоговое администрирование. Понятие и сущность

Налоговое администрирование – это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов. Предметом налогового администрирования является налоговое производство, объектом процесс управления этим производством, а субъектами – налоговые и иные органы (налоговые администрации).¹

Налоговое производство – это совокупность законодательно установленных приемов, способов и методик, определяющих порядок добровольного исполнения налогового обязательства налогоплательщика, и полномочий налоговых администраций по контролированию, регулированию и принуждению налогоплательщиков к исполнению этого обязательства. Налоговые администрации – это государственные налоговые и иные органы, которым на законодательной основе предоставлены определенные властные (административные) полномочия в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Цели налогового администрирования можно определить как:

- необходимость добиваться – стабильных налоговых поступлений за счет повышения собираемости налогов и сокращения случаев их неуплаты;
- улучшения обслуживания налогоплательщиков, создание им комфортных условий для исполнения налоговых обязанностей;
- повышения рентабельности функционирования самой налоговой службы: она должна стать дешевле и эффективнее.

Задачей налогового администрирования является планирование налоговых начислений государства и контроль над правильностью исчисления, пол-

¹ ¹ Артеменко, Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации / Д.А. Артеменко. – М.: Академия, 2014. – 55 с.

нотой и своевременностью уплаты налогов и сборов согласно налоговому кодексу.

Налоговая система является основой налогового администрирования и представляет собой совокупность взаимосвязанных налогов, взимаемых в стране, и методов налогообложения, сбора и использования налогов, а также налоговых органов.

Определим основные принципы налогового администрирования:

–принцип законности. Он предполагает строгое соблюдение нормативных правовых актов при совершении всех мероприятий, осуществляемых в рамках налогового администрирования;

–принцип осуществления налогового администрирования специально уполномоченными на то органами;

–принцип проведения налогового контроля в формах, регламентированных законодательством (п. 1 ст. 32 НК РФ);

–принцип непрерывности налогового администрирования;

–принцип единства и дифференциации налогового администрирования. Он предполагает осуществление мероприятий по налоговому администрированию ко всем налогоплательщикам, однако формы, методы его осуществления могут различаться в зависимости от соблюдения налогоплательщиком налоговой дисциплины и некоторых других характеристик;

–принцип системности и объективности при осуществлении налогового администрирования;

–принцип осуществления налогового администрирования под общественным и государственным контролем. Общественный контроль выражается в деятельности специальных общественных правозащитных организаций; государственный – в контроле ФНС за деятельностью нижестоящих подразделений налоговой службы и судебной системы;

–принцип ответственности за совершение правонарушений всеми сторонами;

–принцип приоритета предупреждения налоговых правонарушений над

применением санкций.

Налоговое администрирование – наиболее социально выраженная сфера управленческих действий. Недостатки налогового администрирования приводят к резкому снижению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают баланс в межбюджетных отношениях регионов с федеральным центром и в конечном итоге нагнетают социальную напряженность. С другой стороны, успешное налоговое администрирование обеспечивает благоприятные перемены в экономике, например способствует улучшению инвестиционного климата.

Следует выделить следующие функции этого экономико-правового института:

- планирование – обеспечение обоснованных качественных и количественных параметров заданий по формированию доходной части бюджетов;

- контроль – реализуют налоговые органы или таможенные органы. Целью налогового контроля в рамках налогового администрирования, обеспечение такого уровня налогового производства, при котором исключается или сводится к минимуму нарушения законодательства о налогах и сборах, а также выявление и предупреждение таких нарушений;

- регулирование – реализуют финансовые, налоговые и таможенные органы. Главной целью регулирования является достижение компромисса между фискальными интересами государства и экономическими интересами налогоплательщика;

- принуждение – реализуют налоговые, таможенные органы и органы внутренних дел. Применяется для исполнения законодательства о налогах и сборах.

Видно, что данный институт выполняет важнейшие для экономики и государства в целом экономические функции, направленные в первую очередь на взаимодействие налогоплательщиков и налоговых администраций, дабы обеспечить полноту и своевременность собираемости налогов и сборов.

Налоговое администрирование является инструментом реализации нало-

говой политики государства, которую осуществляют налоговые администрации(налоговые органы).

Говоря о налоговом администрировании, важным является определение участников данных правоотношений, ими выступают налогоплательщики(физические и юридические лица) и государство, в лице налоговых органов, таковыми являются ФНС, финансовые органы, таможенные органы, органы внутренних дел.

«Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы» (НК РФ ст. 30).

Подробнее состав налоговых администраций представлена на рисунке 1.



Рисунок 1 – Состав налоговых администраций Российской Федерации

Все перечисленные органы являются налоговыми администрациями со своим перечнем прав, обязанностей и полномочий. Первоочередными налоговыми функциями являются лишь для ФНС и ее территориальных подразделений в то время, как для остальных налоговых органов эти функции являются второстепенными, неосновными и перечень их полномочий гораздо меньше, нежели у ФНС.

«Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы» (НК РФ ст. 30).

Стоит отметить, что с 2017 года администрированием неналоговых платежей, которыми раньше занимался пенсионный фонд Российской Федерации, будет заниматься ФНС.

Рассмотрим подробнее систему налогового администрирования с помощью рисунка 2.

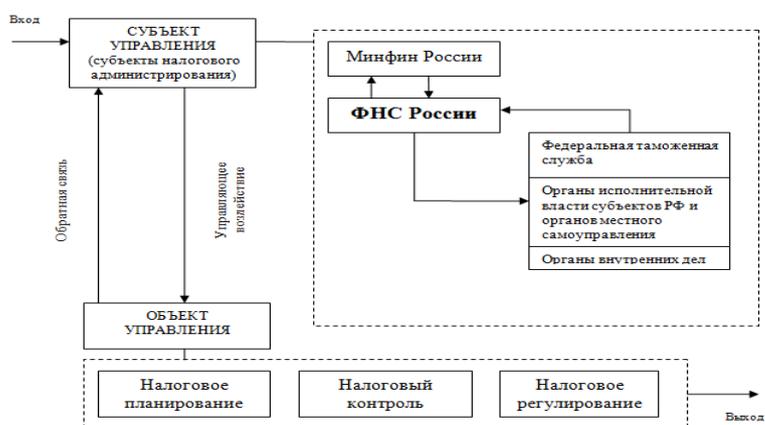


Рисунок 2 – Система налогового администрирования

Как видно, система налогового администрирования представляет собой сложную многоуровневую зависимость между различными налоговыми администрациями, но в то же время она является единой централизованной системой с разделением между ее участниками отдельных полномочий и обязанностей по осуществлению налогового администрирования.

Разберем подробнее задачи, функции и полномочия ФНС.

Основной задачей, возложенной на ФНС, является контроль за соблюдением законодательства а налогах и сборах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды государственных налогов и других платежей. В соответствии с задачей у ФНС России имеются следующие полномочия:

- контроль и надзор за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, представлением деклараций, осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами;

- осуществлять государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

- вести учет всех налогоплательщиков, ведение Единого государственного реестра юридических лиц, Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей и Единого государственного реестра налогоплательщиков;

- бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплатель-

щиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения;

- возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;

- принимать в установленном законодательством Российской Федерации порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней;

- устанавливать (утверждать) форму налогового уведомления, форму требования об уплате налога, формы заявления, уведомления и свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

- разрабатывать формы и порядок заполнения расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством России, и направляет их для утверждения в Министерство финансов;

- проводить проверку деятельности юридических лиц, физических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств в установленной сфере деятельности.

Это далеко не весь перечень полномочий ФНС, а лишь ее основные задачи в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Стоит также рассмотреть основные задачи и функции других участников налогового администрирования. Немалую роль в налоговом администрировании играют таможенные органы.

Основной обязанностью таможенных органов является контроль уплаты налогов при перемещении товаров через таможенную границу РФ. Кроме того, они выполняют ряд функций налоговых органов.

Налоги таможенные органы взимают в соответствии с законодательством, которое отражено в таможенном кодексе РФ и др. нормативно-правовых актах, связанных с ним. Но сфера влияния таможенных органов в налоговых отношениях существенно ограничен, они вправе администрировать лишь таможенную пошлину, НДС и акцизы. Существуют также различия в вопросах в процедурах делопроизводства, принятия решений и т.п. Однако должностные лица таможенных органов исполняют все обязанности должностных лиц налоговых орга-

нов, а также другие обязанности, предусмотренные таможенным законодательством.

Ранее в Российской Федерации существовала налоговая полиция, основной задачей которой было выявление, предупреждение и расследование преступлений в сфере налогового законодательства. Позже данная служба была упразднена в 2003 году, а ее полномочия были переданы МВД России, а именно Федеральной службе по экономическим и налоговым преступлениям, в которую входят: главное управление по борьбе с экономическими преступлениями и главное управление по борьбе с налоговыми преступлениями. ОБЭП непосредственно взаимодействует с ФНС.

Федеральная налоговая служба не разрабатывает законодательства о налогах и сборах этим занимается министерство финансов Российской Федерации, которое входит в структуру финансовых органов РФ.

Главная ее задачей в сфере налоговых правоотношений это давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, дают письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Система налоговых органов в РФ построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятым в РФ, и состоит из трех звеньев.

Каждый уровень системы и ее составляющие имеют свои функции и специфику.

Рассмотрим подробнее систему налоговых органов на рисунке 3.



Рисунок 3 – Система налоговых органов

Федеральная налоговая служба входит в состав министерства финансов Российской Федерации. Нижестоящий уровень представлен управлениями ФНС России по субъектам, которому в свою очередь, подведомственны межрегиональные и территориальные инспекции ФНС России.

Таким образом, большую роль в налоговом администрировании отведена налоговым администрациям, которыми являются не только ФНС и подведомственные ей территориальные службы, но и другим налоговым администрациям: таможенным органам, органам внутренних дел и т.п. От эффективности работы в совокупности всех налоговых администраций зависит уровень налогового администрирования в стране.

Подводя итог, следует сказать, что налоговое администрирование – это деятельность государственных органов управления, но не законодательных органов власти в налоговой сфере. Законодательными органами устанавливаются основные принципы, формы и методы организации налоговых отношений, что составляет содержание законодательства о налогах. Налоговое администрирование как управленческая деятельность государственных органов направлено на реализацию уже сформированных законодательных норм.

Как и любой экономический субъект, органы, принимающие участие в налоговом администрировании, в процессе своей деятельности имеют издержки, то есть ресурсы, которые государство выделяет им для осуществления своей деятельности. Поскольку главная функция государства в сфере налогового взаимоотношения с обществом носит фискальный характер, то эффективность налогового администрирования может быть достигнута путем сокращения из-

держек налогового администрирования. Другими словами, следует ограничить ресурсное обеспечение налоговых органов. Но важно, чтобы это ограничение не приводило к снижению качества налогового администрирования. Ознакомившись с самим понятием и сущность налогового администрирования целесообразно будет начать рассмотрение ИНА.

1.2 Классификация издержек налогового администрирования

Выделяют два вида налоговых издержек: издержки на содержание налоговых органов, или издержки налогового администрирования и издержки налогового согласования. За счет этих двух видов издержек обеспечивается функционирование всей налоговой системы.

Представим структуру налоговых издержек в виде рисунка 4.



Рисунок 4 – Структура издержек налогового администрирования

Издержки налогового администрирования (ИНА) – это расходы государ-

ства на взимание налогов, которые включают в себя: расходы на содержание налоговых органов; расходы на подготовку и принятие налогового законодательства; расходы на содержание других государственных органов, которые связаны с налогообложением и налоговым контролем (арбитражные суды, казначейство и т.д.)².

Основную долю ИНА составляют расходы на содержание налоговых органов. Их деятельность связана с большими объемами отчетности, массой расчетов, потоками информации разных ведомств и организаций, массивами статистических данных и т.д.

Для государства налоговое администрирование предполагает содержание соответствующих органов власти: исполнительной (аппарат, ответственного за обеспечение сбора налогов), законодательной (аппарат, ответственного за нормотворчество в фискальной сфере) и судебной (аппарат, ответственного за урегулирование налоговых споров между государством и налогоплательщиками). Для налогоплательщика данный вид издержек предполагает затраты на ведение бухгалтерского и налогового учета, налоговое планирование и налоговую оптимизацию, консультации и аудиторские проверки.

Затраты на налоговое администрирование распространяются как на физические, так и на юридические лица. Однако, основную тяжесть данных затрат несут, прежде всего, юридические лица. Также к издержкам налогового администрирования можно отнести и затраты времени физическим лицом на заполнение налоговой декларации, сбор соответствующих справок о доходах и ожидание в очереди к налоговому инспектору не имеют непосредственного денежного выражения, однако, при необходимости соответствующая редукция может быть легко осуществлена, все это является издержками налогового согласования.

Издержки налогового согласования (далее – ИНС) – это дополнительные затраты, которые несут налогоплательщики в связи с уплатой налогов и испол-

² Кириченко А.П. Издержки налогового администрирования в российской налоговой системе, их измерение и оценка. Финансовая, налоговая и денежно-кредитная политика. 2012. С. 34-38.

нением требований налогового законодательства.

ИНС долгое время рассматривались как скрытые, или не измеряемые издержки, кроме того, не было ясного представления о способах их минимизации, а для их измерения требовались сведения, не публикуемые в открытых источниках.

Некоторые авторы разделяют издержки налогового администрирования на административные и транзакционные³.

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.

Необходимым условием качественного анализа издержек является их классификация⁴. Выделяют:

- издержки, которые несут публично-правовые образования и общественные институты;
- издержки, которые несут налогоплательщики;
- издержки прочих субъектов (налоговые агенты, банки, контрагенты, на которых не возложены непосредственно обязанности по уплате налогов, но которые несут ряд расходов в связи с уплатой налога третьими лицами).

В зависимости от формы выражения можно также выделить явные и неявные издержки. Вторые в экономической литературе принято называть вмененными издержками, или издержками упущенной возможности. Явные издержки оплачиваются тем субъектом, который их несет. Неявные издержки фактически являются упущенными возможностями – в большинстве случаев неполученными налоговыми доходами бюджета, потенциально возможными к получению, или излишне понесенными расходами.

Также выделяют прямые издержки, непосредственно и исключительно связанные с процессом налогового администрирования и косвенные издержки.

³Дармаев А.В. Снижение издержек налогового администрирования. М., 2011. С. 13.

⁴Быков С.С. Учетная политика как инструмент снижения издержек налогообложения // Известия ИГЗА. 2009. № 1. С. 35.

Субъекты несут косвенные издержки как по поводу налогообложения, так и по другим несвязанным с налогообложением поводами.

Кроме того все описанные выше издержки подлежат анализу на предмет того, продуктивны они или непродуктивны. Продуктивными можно назвать издержки, приводящие к положительному эффекту или способствующие достижению целей, поставленных перед налоговой системой. Непродуктивные издержки не приводят к росту налоговых поступлений или снижению издержек перспективе. Налоговая политика государства должна быть направлена на выявление и устранение непродуктивных издержек, таких как судебные расходы, издержки сбора информации, издержки бесперспективного контроля.

1.3 Методы определения эффективности работы налоговых администраций

Исследование эффективности налогового администрирования на современном этапе развития приобретает все большую актуальность, поскольку более острыми становятся проблемы наполнения государственного бюджета, взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками, выявление и устранение налоговых нарушений, приводящих к значительным потерям бюджетных поступлений и т.д.

Налоговое администрирование является нормативно регламентированной организационно-распорядительной деятельностью полномочных государственных органов в сфере управления процессами налогообложения, имеет основной целью обеспечение выполнения требований налогового законодательства участниками налоговых отношений. Такое понимание налогового администрирования, с одной стороны, учитывает основные функции и задачи деятельности полномочных государственных органов в сфере управления процессами налогообложения, а также конкретизирует цель их деятельности, но с другой – вызывает немало методологических трудностей при осуществлении экономической оценки, если мы постараемся определить динамику экономических результатов администрирования.

Для реализации максимального налогового потенциала страны уполномо-

ченные органы налогового администрирования должны не только строго контролировать исполнение законодательства о налогах и сборах, но и эффективно выполнять функции налогового администрирования.

Вопрос о том, как и с помощью каких критериев оценивать работу налоговых органов, по-прежнему остается открытым, хотя разработано и предложено к использованию немало методик, различных по информационной базе и целям.

Анализ издержек налогового администрирования проводится на основе различных показателей: частные и обобщающие, количественные и качественные. Приведем некоторые показатели абсолютной результативности деятельности налоговых органов.

Показатели отражены на рисунке 5.

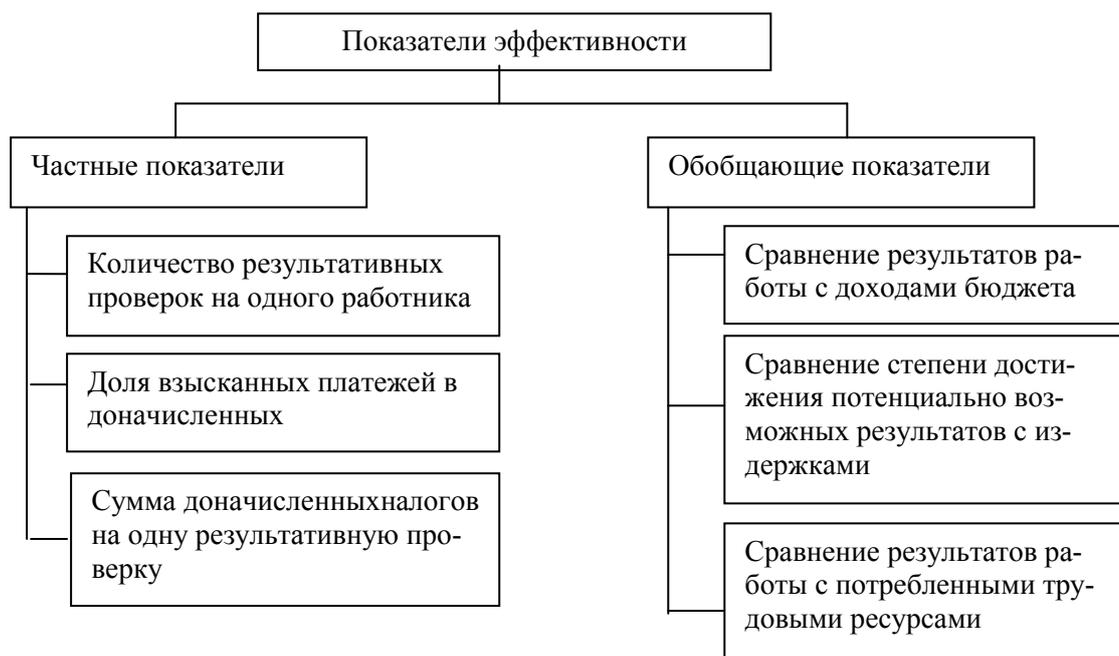


Рисунок 5 – Показатели абсолютной результативности деятельности налоговых органов

Систематизируя методики оценки эффективности работы налоговых органов выделяют 2 группы. Первую группу методик условно называется авторской, поскольку они подготовлены различными исследователями и являются

,посуществу, теоретическими разработками, применение которых в практической деятельности налоговых органов затруднительно.

Щербинин А.Т. предлагает для комплексной оценки эффективности работы налогового органа использовать коэффициент начисления налогов, который рассчитывается как доля самостоятельно начисленных налогоплательщиком налогов в общей сумме начислений. По мнению автора методики, данный показатель позволяет учесть характер взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками и дать комплексную характеристику их работы.

Несколько иной подход предлагает в своей работе Д.В.Крылов. Критерий эффективности налогового администрирования данный автор определяет на основе коэффициента собираемости налогов:

$$K = \frac{\Pi}{\text{НП}}, \quad (1)$$

где K – коэффициент собираемости налогов;

Π – общий объем налоговых поступлений по региону;

НП – налоговый потенциал по региону.

При этом под термином «налоговый потенциал региона» автор понимает сумму потенциалов налогооблагаемой базы, контрольной работы налоговых органов и задолженности по налоговым платежам, штрафным санкциям и пеням налогоплательщиков контролируемой территории.

Что касается коэффициента бюджетоотдачи, то считаем, что для его расчета необходимо использовать показатели, характеризующие объем поступлений налогов, сборов и иных доходов на одного работника и расходов на содержание одного работника налогового органа

Вторая группа методик объединяет те критерии оценки, которые внедряются или когда-либо использовались налоговыми органами. Наибольший интерес на верхнем, уровне управления налоговой системы проявляется к следующим показателям:

– сумма поступления налогов и сборов в бюджетную систему России на

контролируемой территории—в целом и по видам бюджетов и государственных внебюджетных фондов;

– сумма, доначислений 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);

– сумма, взысканная в бюджет по результатам контрольной работы;

– сумма, недоимки и задолженности по налогам, пени и штрафам—всего и по видам бюджетов;

– 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;

– процент взыскания доначисленных сумм, как отношение суммы, поступившей в бюджет в результате контрольной работы налоговой инспекции, к доначисленной в ходе этой работы сумме, характеризующее реальную эффективность контрольной работы налоговых инспекций;

–количество выездных налоговых проверок за отчетный период на одного сотрудника налоговой инспекции, характеризующее интенсивность работы инспекции на важнейшем направлении налогового контроля;

–удельный вес проверок, в ходе которых были выявлены нарушения налогового законодательства, характеризующее эффективность выбора объектов для проверки и качество их проведения;

–сумма доначислений, приходящаяся на одну налоговую проверку, которая позволяет показать эффективность контрольной работы в динамике и в сопоставлении с другими налоговыми инспекциями.

В Приказе Федеральной налоговой службы от 20 сентября 2012г.представлены основные показатели мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого распорядителями и получателями средств федерального бюджета, подведомственными ФНС России. Согласно данному приказу можно рассчитать ряд показателей результативности деятельности:

1) поступление налогов и сборов на 1 руб. затрат на содержание налогового органа:

$$P = \frac{NS}{RN}, \quad (2)$$

где NS – поступление налогов и сборов, администрируемых ФНС России в федеральный бюджет (форма №0503127, стр.010, гр.8);

RN – расходы федерального бюджета на содержание налогового органа (форма №0503121, стр.150, гр. 4);

2) затраты на обеспечение поступления 100руб. налогов и сборов:

$$P = \frac{RN}{NS} \times 100, \quad (3)$$

где RN – расходы федерального бюджета на содержание налогового органа;
NS–поступление налогов и сборов, администрируемых ФНС России в фе-

деральный бюджет;

3) расходы на содержание 1 работника территориального органа ФНС России:

$$P = \frac{RN}{F} : 1000, \quad (4)$$

где N – расходы федерального бюджета на содержание налогового органа;

F – фактическая численность работников (форма №14стр. 310, гр.4).

Как правило, эффективность – это понятие, отражающее экономическую отдачу, экономическую выгоду на единицу вложенных ресурсов, или способность генерировать экономические ресурсы. То есть, эффективность налогового администрирования можно определять в первую очередь через экономически значимый показатель, который будет учитывать совокупность определенных экономических эффектов, полученных при определенных затратах на поддержание процесса администрирования.

Уменьшение величины расходов бюджетных средств на содержание налоговых органов, возможно за счет снижения расходов на оплату труда сотрудников налоговых органов путем оптимизации численности персонала и роста производительности труда, совершенствования деловых процессов в налоговых органах, снижения затрат труда на отдельные функциональные операции.

Вышесказанное свидетельствует об актуальности проблемы совершенствования налогового администрирования, необходимости поиска путей снижения затрат на операции налогового администрирования, разработке и обосновании направлений повышения эффективности функционирования налоговых органов.

2 АНАЛИЗ АДМИНИСТРАТИВНЫХ И ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕ- ЖЕК НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

2.1 Анализ эффективности работы налоговых органов в Амурской области

Вопрос о том, как и с помощью каких критериев, оценивать работу налоговых администраций, по-прежнему остается открытым, хотя существует разнообразное количество методик от разных авторов, различных по информационной базе и целям. Проблема заключается в том, что не существует единой методики оценки налоговых администраций.

В настоящее время оценка эффективности налогового администрирования осуществляется на основе системы следующих показателей:

1 Правительство России оценивает эффективность работы ФНС России по следующим критериям:

- собираемость налогов;
- отношение сумм требований, рассмотренных судами в пользу налоговых органов к общим суммам по спорам с плательщиками;
- доля жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке вышестоящими налоговыми органами, к общему количеству исков, рассмотренных судами;
- доля решений налоговых органов, признанных судом недействительными, в числе решений, вынесенных по результатам налогового контроля;
- снижение задолженности по налогам;
- увеличение доли плательщиков, удовлетворительно оценивающих работу налоговых органов по данным социологических исследований.

2 Внутренним приказом ФНС России в июне 2007 г. утверждена специальная Методика оценки эффективности деятельности территориальных налоговых органов по осуществлению налогового контроля по 15 количественным показателям, которые имеются в статистической налоговой отчетности.

3 Дополняют систему количественных показателей ряд аналитических показателей, которые берутся из материалов проведенного анализа направле-

ний деятельности налоговых органов, полученных выводов, заключений, наличия (отсутствия) рекламаций и замечаний и других факторов.

Величина собранных налогов выступает показателем не только эффективности проводимых в стране налоговых реформ, но и состояния налоговой системы, а также результативности функционирования системы налогового администрирования на заданный период времени. Принято считать, что чем выше собираемость налогов, тем лучше выполняет свои функции налоговая система страны. В целом меры, направленные на повышение собираемости налогов, способствуют укреплению бюджетной и налоговой систем.

Собираемость налогов (отношение суммы поступлений налогов за налоговый период к сумме начислений) – комплексный показатель, характеризующий работу налоговых органов по основным направлениям деятельности.

Качество государственного администрирования и уровень социальной ориентации политики государства, несомненно, влияют на эффективность налогового администрирования как основы собираемости налогов. В наиболее общем виде значимость данных показателей объясняется тем, что чем больший объем социальных задач (предоставление услуг) решает государство, тем выше в рамках сбалансированного обмена может повышать налоговую нагрузку на налогоплательщиков. С другой стороны, чем ниже качество государственного администрирования, проявляющееся в экономической сфере в неэффективном использовании бюджетных средств, тем более негативное отношение будет формироваться у налогоплательщиков к реализуемому уровню налоговой нагрузки. От того, насколько эффективно функционирует налоговое администрирование в стране, напрямую зависит величина собранных налогов⁵.

Расчет показателей результативности контрольной работы в Амурской области осуществляет контрольный отдел УФНС России по Амурской области. Отдел осуществляет следующие основные задачи:

- организация контроля и надзора за соблюдением законодательства Рос-

⁵ Киреенко А.П. Оценка издержек налогового администрирования в российской федерации // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2004. С. 10.

сийской Федерации о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

- методологическое обеспечение общих принципов контрольной работы, в том числе по крупнейшим налогоплательщикам;

- мониторинг, обобщение и анализ показателей эффективности контрольной работы территориальных налоговых органов, в том числе по крупнейшим налогоплательщикам и налогоплательщикам, осуществляющим деятельность в приоритетных направлениях;

- организация и контроль работы территориальных налоговых органов по планированию, назначению и проведению выездных налоговых проверок, в том числе по крупнейшим налогоплательщикам и налогоплательщикам, осуществляющим деятельность в приоритетных направлениях;

- организация и координация проведения мероприятий налогового контроля в отношении выездных налоговых проверок налогоплательщиков, в том числе сопровождаемых на уровне Управления;

- анализ и систематизация применяемых налогоплательщиками форм и способов уклонения от налогообложения.

Отдел в соответствии с возложенными на него задачами осуществляет следующие основные функции:

- осуществляет доведение до нижестоящих налоговых органов разработанных Федеральной налоговой службой, комплексных стандартных процедур камеральных и выездных налоговых проверок;

- осуществляет доведение до нижестоящих налоговых органов, разработанных Федеральной налоговой службой комплексных стандартных процедур планирования выездных налоговых проверок, порядка и критериев отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок;

- анализирует общие показатели эффективности контрольной работы, и готовит предложения по ее повышению;

- организует работу по формированию планов проведения выездных налоговых проверок территориальными налоговыми органами, их согласованию и

представлению на утверждение руководителю Управления, осуществляет контроль за их исполнением и обоснованностью корректировок;

– осуществляет контроль за исполнением требований порядка назначения выездных налоговых проверок, за соблюдением установленного срока проведения выездных налоговых проверок;

– организует работу и осуществляет контроль за исполнением территориальными налоговыми органами методических указаний (рекомендаций) по проведению налоговых проверок отдельных категорий налогоплательщиков с учётом отраслевых особенностей;

– осуществляет контроль за эффективностью использования информационных ресурсов налоговых органов, в том числе федерального уровня, за полнотой их формирования и достоверностью информации, содержащейся в информационных ресурсах местного уровня.

Для определения эффективности работы налоговых администраций большое значение имеет сравнительный анализ налоговых доходов, поступивших в бюджет Амурской области.

Представим структуру и объемы налоговых платежей по Амурской области в виде таблицы 1.

Таблица 1 – Структура и объемы налоговых платежей по Амурской области
в миллионах рублей

Поступило налогов и сборов	2014 г.	2015 г.	Темп роста 2015 к 2014, %	2016 г.	Темп роста 2016 к 2015, %
Налоговые доходы всего	38 294	37 966	99	41 546	109
Налог на прибыль	7 751	8 120	104	9 970	123
Налог на доходы физических лиц	15 166	15 239	100,4	15 746	103
Налог на добавленную стоимость	3 295	1 992	60	3 041	152
Налог на добычу полезных ископаемых	2 899	2 159	74	1 823	84
Остальные налоги	9 183	10 456	114	10 966	105

На основании данных можно сделать вывод, что в 2015 по сравнению с 2014 годом в целом по налоговым доходам наблюдается спад в размере 328 млн.руб., что составило порядка 1 % от доходов 2014 года, однако выросли такие статьи дохода как «Налог на прибыль» на 4 %, «Налог на доходы физических лиц» на 0,4 % и «Остальные налоги» на 14 %.

Если сравнивать 2015 и 2016 год то наблюдается положительная динамика роста налоговых доходов в бюджете Амурской области и составила она 9%. По всем видам налогов наблюдается рост, кроме налога на добычу полезных ископаемых, собираемость этого налога упала на 16 % по сравнению с 2015 годом. В статье «Остальные года» виден положительный рост на протяжении всех трех анализируемых годов.

В структуре доходов наибольший удельный вес занимает налог на доходы физических лиц, за ним по объему поступлений следует налог на прибыль организации. Для последующего анализа представим структуру налоговых доходов Амурской области за 2016 год в виде рисунка 6.

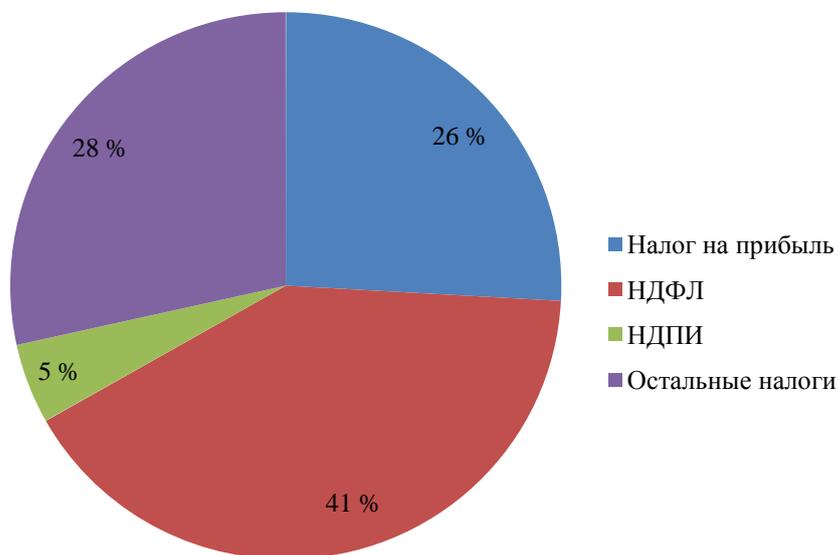


Рисунок 6 – Поступление налогов в консолидированный бюджет Амурской области за 2016 год

В 2016 году доля поступлений по налогу на прибыль в общей структуре

налоговых поступлений составила 26 %, по налогу на доходы физических лиц – 41 %, по налогу на добычу полезных ископаемых – 5 %, а доля остальных налогов и сборов составила 28 %.

Как правило, эффективность – это понятие, отражающее экономическую отдачу, экономическую выгоду на единицу вложенных ресурсов, или способность генерировать экономические ресурсы. То есть, эффективность налогового администрирования можно определять в первую очередь через экономически значимый показатель, который будет учитывать совокупность определенных экономических эффектов, полученных при определенных затратах на поддержание процесса администрирования.

Среди экономистов-практиков бытует мнение о том, что универсальным (синтетическим) показателем оценки эффективности налогового администрирования является фискальная эффективность налоговой системы. На первый взгляд этот вывод вполне логичен: ведь все операции, выполняемые при помощи механизма налогового администрирования, направлены на то, чтобы в результате налогообложения обеспечивались надлежащие налоговые поступления при допустимых затратах.

Но с другой стороны, по нашему мнению, такая позиция не согласуется с современными теоретико-методическими концепциями налогообложения, в том числе концепцией налогового компромисса, концепцией налогового партнерства и др.

Если налоговый орган ставит себе целью лишь неуклонное увеличение поступлений при любых условиях (что означает одновременно и увеличение фискальной эффективности) – компромисс и партнерство невозможны.

Основным количественным показателем, характеризующим деятельность налоговых органов, принято считать сумму дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы и ее динамику по сравнению с предыдущими периодами. Общие сведения о суммах, дополнительно начисленных платежей по итогам проведенных проверок за анализируемый период, представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Анализ дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы инспекций

Год	Дополнительно начислено платежей по результатам контрольной работы				
	всего, тыс. руб.	налоги		пени и санкции	
		сумма, тыс. руб.	уд.вес, %	сумма, тыс. руб.	уд.вес, %
2014	3 664 444	2 838 722	77	825 722	23
2015	3 801 925	2 886 950	76	914 975	24
2016	4 054 542	3 018 635	74	1 035 907	26

На основании табличных данных можно сделать вывод, что сумма дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы растет небольшими темпами в течение трех исследуемых лет. Это связано с нарушением налогового законодательства налогоплательщиками. В 2015 году начислено дополнительных платежей в размере 3 3 801 925 тыс.руб., что составляет 104 % от суммы 2014 года. В 2016 году начислено платежей на сумму 2 054 542 тыс.руб., что составляет 107 % от суммы 2015 года.

Представим структуру доначисленных платежей по результатам контрольной работы в виде рисунка 7.

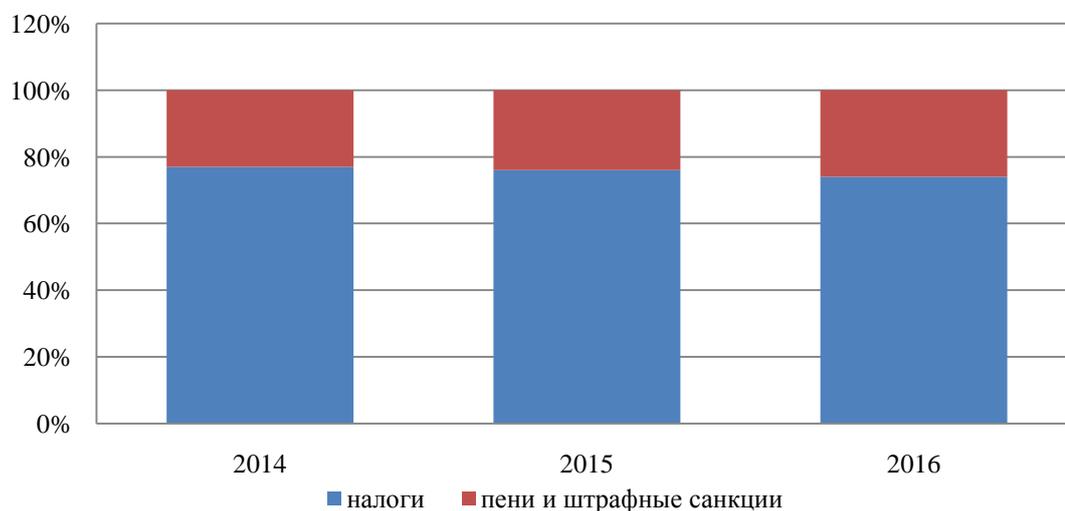


Рисунок 7 – Структура доначисленных платежей по результатам контрольной работы

На основании структурного анализа можно сделать следующие выводы:

– на протяжении трех лет сумма пеней и штрафов в общей сумме дона-

численных платежей растет, таким образом в 2014 году она составила 23 % от общей суммы доначисленных платежей, в 2015 – 24 %, а в 2016– 26 %.

– налоги в общей сумме доначисленных платежей по результатам контрольной работы на протяжении трех лет имеют тенденцию к снижению в общей структуре доначисленных платежей и в 2014 году они составили 77 %, в 2015 – 76 %, 2016 – 74 %.Рост доли пеней и штрафных санкций указывает на неправильность исчисления и несвоевременность внесения в бюджет денежных средств налогоплательщиками.

Рассмотрим динамику дополнительно начисленных платежей инспекцией в сумме фактических поступлений в бюджет по налогам и сборам на основании данных таблицы 3.

Таблица 3 – Динамика дополнительно начисленных инспекцией платежей в сумме фактических налоговых поступлений в бюджет

Год	Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы, тыс.руб.	Сумма фактических налоговых доходов, тыс.руб.	Удельный вес доначисленных платежей в сумме фактических налоговых поступлений, %
2014	3 664 444	38 294 132	9,5
2015	3 801 925	37 966 212	10
2016	4 054 542	41 546 122	9,7

Для наглядности представим динамику дополнительно начисленных платежей в сумме фактических налоговых поступлений в виде рисунка 8.

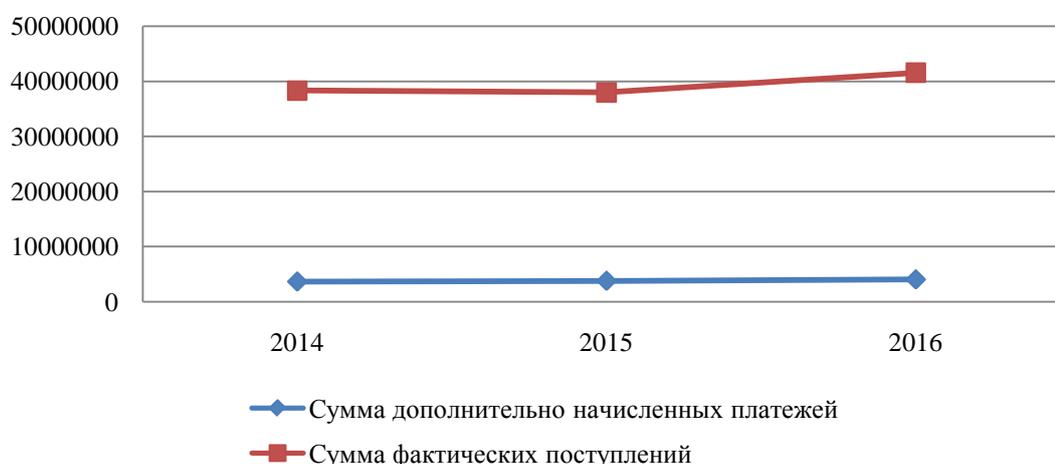


Рисунок 8 – Динамика дополнительно начисленных инспекцией платежей в

сумме фактических налоговых поступлений в бюджет за 2014 - 2016 гг.

Видно, что на протяжении трех анализируемых лет удельный вес доначисленных платежей в сумме фактических налоговых поступлений не имеет стабильной тенденции к росту. Так, в 2014 доля платежей составила 9,5 %, в 2015–10 %, а в 2016–9,7 %. Таким образом, данная ситуация говорит, что несоблюдение налогового законодательства налоговыми агентами, налогоплательщиками и плательщиками сборов не имеет стабильной тенденции к росту на протяжении всех трех исследуемых лет. Но, тем не менее, если взять в целом 2014 и 2016 год, то доля выросла с 9,5 % до 9,7 %. Несущественный рост нарушений в сфере законодательства о налогах и сборах присутствует.

Далее проанализируем организацию и проведение выездных налоговых проверок за период 2014- 2016 гг.

Общие сведения о проведенных проверках содержатся в таблице 4.

Таблица 4 – Сведения о проведенных УФНС выездных проверках

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Количество проведенных выездных проверок, ед.	232	220	186
из них выявившие нарушения	231	219	186
Доначисленно платежей по результатам выездных проверок всего, тыс. руб.	1 283 081	1 343 987	1 369 473
Из них налоги	1 001 678	1 016 273	1 062 094
Пени и штрафные санкции	281 403	327 714	307 379

Выездная налоговая проверка для налоговых органов является самой затратной и трудоемкой формой налогового контроля, поэтому была создана концепция системы планирования выездных налоговых проверок. Главная задача – четкий отбор налогоплательщиков и исключение неэффективных проверок имеет место тенденция к снижению ВВП и росту результативных проверок. За 3 исследуемых года видно, что имеет место быть тенденция к снижению ВВП и росту результативных проверок. В 2014 году из 232 проверок нарушения выявили 231, другими словами, лишь 1 выездная проверка не дала результата. В 2015 году из 220 проверок безрезультатной также оказалось лишь 1. Как

заметно из таблицы, в 2016 году количество общих проверок совпало с количеством проверок, выявивших нарушения. Несомненно, это положительный показатель, говорящий прежде всего об эффективном планировании ВВП, и как следствие, об эффективном использовании выделенных бюджетных средств. Наблюдается положительная динамика роста дополнительно начисленных платежей. В целом, ситуация, при которой растет количество результативных проверок вместе с суммами доначисленных платежей, а общее количество проверок снижается, является положительной.

Подробнее рассмотрена структура доначислений по результатам выездного контроля на рисунке 9.

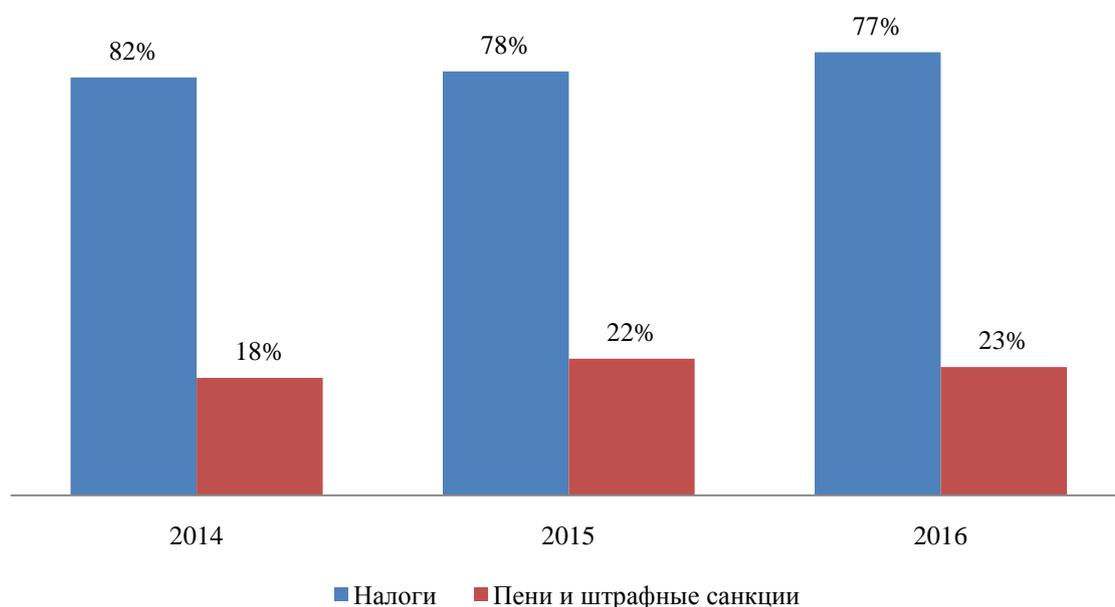


Рисунок 9 – Структура дополнительно начисленных УФНС платежей по результатам выездного контроля

Структура дополнительно начисленных платежей показывает какую долю занимают пени, штрафы и санкции в общем объеме сумм дополнительно начисленных платежей по результатам выездного налогового контроля. Увеличение доли штрафных санкции говорит о незначительном росте нарушений налогового законодательства.

Для полноты анализа рассчитаем удельный вес проверок, выявивших нарушения законодательства о налогах и сборах, в общем количестве проведен-

ных выездных проверок.

Результаты отражены в таблице 5.

Таблица 5 – Расчет процента результативных выездных проверок

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Количество проведенных выездных проверок, ед.	232	220	186
из них выявившие нарушения	198	219	186
Процент результативных проверок, %	85,3	99,5	100

На протяжении исследуемых лет процент результативных проверок вырос с 85,3 % в 2014 году до 100 % в 2016 году. Бесспорно, это очень положительный результат, свидетельствующий об эффективном планировании УФНС выездных проверок. Рассмотрим динамику дополнительно начисленных платежей инспекцией по результатам выездного контроля в сумме фактических поступлений в бюджет по налогам и сборам на основании данных таблицы 6.

Таблица 6 – Динамика дополнительно начисленных инспекцией платежей в сумме фактических налоговых поступлений в бюджет

Год	Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы УФНС, млн.руб.	Сумма фактических налоговых доходов, млн.руб.	Удельный вес доначисленных платежей в сумме фактических налоговых поступлений, %
2014	1 283,1	38 294,433	3,3
2015	1 344,0	39 093,319	3,4
2016	1 369,5	41 269,920	3,3

Для наглядности представим динамику дополнительно начисленных платежей в сумме фактических налоговых поступлений в виде рисунка 10.

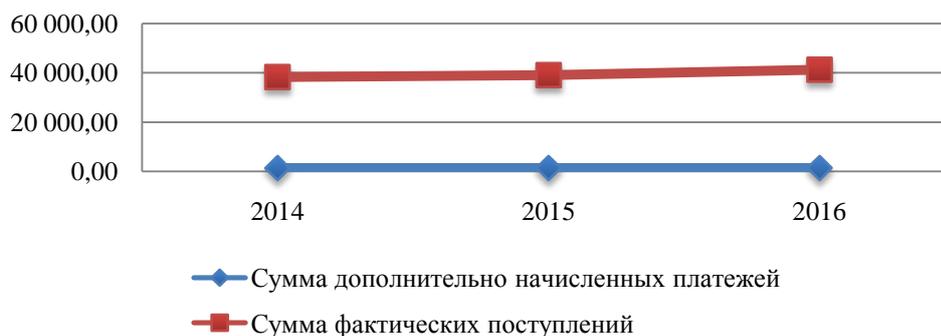


Рисунок 10 –Динамика дополнительно начисленных инспекцией платежей в

сумме фактических налоговых поступлений в бюджет за 2014-2016 гг.

Видно, что на протяжении трех анализируемых лет удельный вес доначисленных платежей по результатам выездного контроля УФНС по Амурской области в сумме фактических налоговых поступлений не имеет стабильной тенденции к росту. Можно сказать, что он остается на одном и том же уровне, при том, что сумма фактических налоговых поступлений в бюджет увеличивается с каждым годом. Так, в 2014 доля доначисленных платежей по результатам выездного контроля составила 3,3 %, в 2015–3,4 %, а в 2016–3,3 %. Таким образом, данная ситуация говорит, что несоблюдение налогового законодательства налоговыми агентами, налогоплательщиками и плательщиками сборов не имеет стабильной тенденции к росту на протяжении всех трех анализируемых лет.

Данная ситуация говорит об отсутствии роста нарушения налогового законодательства налогоплательщиками (налоговыми агентами, плательщиками сборов).

Для анализа эффективности работы налоговых органов также имеет немалое значение доходы начисленные инспекцией и фактически поступившие в бюджет. Для более полного анализа в таблице 7 будут представлены данные о налоговых доходах по всем инспекциям Амурской области.

Таблица 7 – Доходы, администрируемые налоговыми органами по Амурской области

№ инспекции	2014 г.		2015 г.		2016 г.	
	начислено к уплате тыс.руб.	поступило тыс.руб.	начислено к уплате тыс.руб.	поступило тыс.руб.	начислено к уплате тыс.руб.	поступило тыс.руб.
ИФНС № 1	9 852 271	16 441 156	9 694 659	16 010 663	14 034 842	16 923 482
ИФНС № 2	1 224 621	2 333 989	881 496	2 173 210	2 207 599	2 761 604
ИФНС № 3	1 299 552	3 209 280	1 197 181	3 127 340	2 633 896	3 353 390
ИФНС № 4	1 474 707	2 388 908	2 031 436	2 976 829	2 383 401	3 000 866
ИФНС № 5	1 798 976	3 974 531	1 159 267	3 633 776	3 376 405	4 286 810
ИФНС № 6	193 122	1 196 814	368 751	1 489 270	1 126 467	1 653 390
ИФНС № 7	3 322 836	6 219 759	4 793 931	7 237 789	6 157 817	7 098 152
Итого	21 383 367	38 294 433	22 519 553	39 092 818	34 274 773	41 269 920

Для оценки результативности деятельности налоговых администраций в Амурской области и для дальнейшего анализа издержек налогового администрирования немалое значение имеет собираемость налогов и сборов каждой отдельно взятой инспекцией в Амурской области. Из табличных данных видно, что имеет место разрыв между начисленными к уплате налогами сборами и фактически поступившими в бюджет. Начисленные суммы налогов и сборов не представляют большого интереса, для анализа понадобятся показатели фактически поступивших налогов и сборов по каждой инспекции. Представим данные о собираемости налогов и сборов каждой инспекцией в виде рисунка 11.

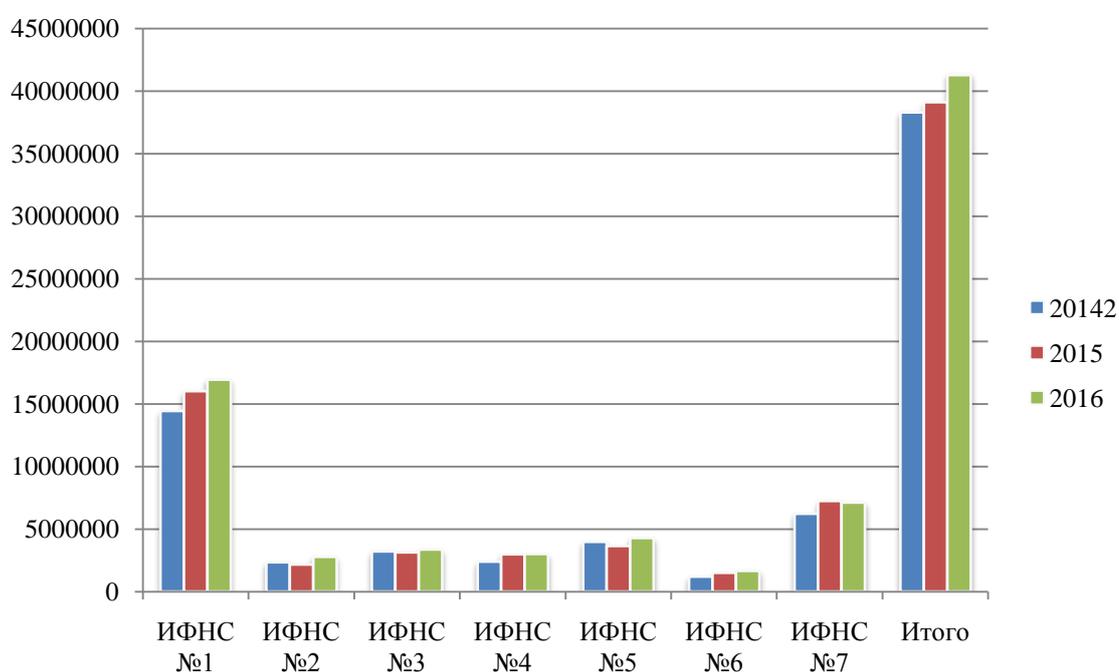


Рисунок 11 – Собираемость налогов и сборов по всем инспекциям

Из всех инспекций уровень собираемости налогов и сборов самый высокий у ИФНС № 1, в 2014 году сумма собранных инспекцией налогов составила 16 441 156 тыс.руб., в 2015– 16 010 663 тыс.руб., а в 2016 – 16 923 482 тыс.руб. Поступление наименьшей суммы налогов и сборов в Амурской области обеспечивает ИФНС № 6, в 2014 году инспекцией было собрано 1 968 140 тыс.руб., в 2015 – 1 489 270 тыс.руб., а в 2016 – 1 653 390 тыс.руб. Стоит отметить, что уровень собираемости налогов и сборов по каждой инспекции зависит от количества налогоплательщиков, администрируемых инспекцией и уровня социаль-

но–экономического развития территории, которая подведомственна инспекции. Это стоит понимать, поскольку одним из направлений снижения издержек налогового администрирования является слияние, расформирование малоэффективных инспекций, собираемость налогов которыми не оправдывает затрат на их содержание. В данный момент нельзя сказать точно являются ли эффективными данные инспекции, поскольку не приведены суммы затрат на содержание каждой инспекции, об этом будет сказано в следующих главах.

Возвращаясь к приведенным данным, стоит отметить что общий уровень собираемости налогов и сборов по всем инспекциям в Амурской области имеет тенденцию к росту на протяжении трех исследуемых лет. Так, в 2014 год были собраны налоги на сумму 38 294 433 тыс.руб., в 2015 – 39 092 818 тыс.руб., а в 2016 на сумму 41 269 920 тыс.руб. Стабильно на протяжении трех анализируемых лет собираемость налогов растет лишь у трех инспекций: ИФНС 1,4,6. Но если взять 2014 и 2016 года, то собираемость налогов в 2016 году по сравнению с 2014 годов выросла у всех инспекций без исключения. Данный анализ является отправной точкой для исследования издержек налогового администрирования, речь о котором пойдет дальше.

Следует отметить, что со временем разрабатывается множество различных методик оценки работы налоговых администраций. Одной из самых новейших международных методик является новейшая система «TADAT» – диагностический инструмент оценки налоговой администрации. Данная система была открыта в ноябре 2015 года. Ознакомимся с основными принципами ее работы.

Инициатива «TADAT» состоит в том, чтобы помочь странам в укреплении их налоговых систем, чтобы лучше мобилизовать внутренние доходы.

Основной целью является предоставление объективной и стандартизированной оценки сильных и слабых сторон системы налогового администрирования страны.

Оценка по системе «TADAT» позволяет различным странам понять свою систему налогового администрирования, выявить, какие реформы требуются

для улучшения налоговых администраций. С помощью данной методики выявляются основы, на которых возможно разработать планы для будущих реформ.

«TADAT» представляет собой международное общественное благо, которое будет доступно для использования властям страны и тем, кто помогает им улучшить общественные услуги и социальные последствия.

«TADAT» помогает:

- определить сильные и слабые стороны систем, процессов и институтов налогового администрирования;

- достигнуть единого мнения относительно состояния системы налогового администрирования среди всех заинтересованных сторон (например, официальные органы страны, международные организации, страны–доноры и поставщики технической помощи);

- определить программу реформ, включая цели и задачи, приоритеты и инициативы реформы, а также последовательность проведения реформ;

- облегчить управление и координацию внешней поддержки для реформ, а также достигнуть более быстрых темпов реализации реформ более эффективным образом;

- проводить мониторинг и оценивать достижения в проведении реформ с помощью последующих повторных оценок.

Таким образом, система «TADAT» предназначена для предоставления объективной и стандартизированной оценки наиболее важных результатов деятельности налоговой службы любой страны, особое внимание уделяется девяти ключевым областям результативности.

Оценка ключевых сфер областей результативности основана на 26 показателях высокого уровня, которые, в свою очередь, базируются на 52 параметрах, что делает данный диагностический инструмент оценки всеобъемлющим, но применимым на практике.

Система «TADAT» поддерживается и финансируется Европейской комиссией, Германией, Японией, Нидерландами, Норвегией, Швейцарией и Великобританией.

Данная система не стремится к составлению общего рейтинга всех стран, составлению таблиц и списков. Так она не дает непосредственных рекомендаций или советов. Это диагноз, а не рецепт. Идея, скорее в том, чтобы помочь странам определить сильные и слабые стороны своих налоговых администраций, а также разработать стратегии реформ, соответственно.

Рассмотрим ключевые области результативности «TADAT» (рисунок 12).



Рисунок 12 – Ключевые области результативности «TADAT»

Каждая область, в свою очередь, включает в себя определенные показатели оценки налоговых администраций. Каждый показатель имеет от одного до четырех параметров.

Каждый из этих параметров будет оцениваться отдельно, в то время как общий балл показателя будет основываться на баллах, полученных по каждому из параметров для данного показателя. Конечным результатом будет 26

индивидуальных баллов, которые определяют слабые и сильные стороны налогового администрирования страны (рисунок 13).



Рисунок 13 – Показатели оценки налоговых администраций

Итак, «TADAT» является инструментом, который был разработан международными партнерами по развитию налогового администрирования, при техническом участии широкого круга экспертов, чтобы помочь сделать налоговые органы по всему миру более эффективным и справедливым. Это обеспечивает независимую стандартизованную на основе фактических данных, гарантированного качества, всестороннюю оценку деятельности системы налогового администрирования.

2.2 Анализ издержек налогового администрирования в Амурской области

Самые ранние статистические данные, по которым можно провести корректную оценку ИНА в России относятся к концу девятнадцатого и началу двадцатого веков. Этот период характеризуется относительно незначительной суммой бюджетных средств, расходуемых на содержание налоговых органов, однако, за 20 лет эти расходы выросли почти в четыре раза в абсолютном выражении и в два раза по сравнению с ростом налоговых доходов⁶.



Рисунок 14 – Расходы налоговых органов

⁶ А. П. Киреенко. «Оценка издержек налогового администрирования в российской федерации» - Известия Иркутской государственной экономической академии 2004 года.- 10 с.

Таким образом, абсолютная сумма расходов на содержание податной службы в течение рассматриваемого периода имеет тенденцию к росту. При этом доля расходов на содержание службы в общей сумме государственных расходов в течение 1882-1902 гг. оставалась на уровне 0,4-0,5%. В течение 1882-1897 гг. наблюдается неуклонный рост издержек налогового администрирования в расчете на 100р. Налоговых доходов. Однако далее ситуация стабилизировалась. Проиллюстрировать изменение ИНА в России оказалось возможным только за периоды с 1999 по 2002 гг. и с 2006 по 2010 гг.⁷

Таблица 8 – Изменение ИНА за 1999 – 2002 гг.

Расходы на содержание налоговой службы в РФ в 1999–2002 гг.

Показатель	1999	2000	2001	2002
Поступление в бюджетную систему налогов и сборов, администрируемых налоговыми органами (без единого социального налога), млрд р.	891,4	1 437,4	1 955,75	2 327,9
Расходы на содержание налоговой службы, млн р.	8 895,2	15 576,9	20 822,3	25 718,9
Издержки налогового администрирования на 100 р. налоговых доходов (без единого социального налога), р.	1,00	1,09	1,06	1,10

Таблица 9 – Изменение ИНА за 2006 – 2010 гг.

Расходы на содержание налоговой службы в РФ в 2006–2010 гг.

Показатель	2006	2007	2008	2009	2010
Поступление в бюджетную систему налогов и сборов, администрируемых ФНС, млрд р.	6 763,4	8 643,4	10 032,8	8 217,1	7 695,8
В том числе единый социальный налог	1 015,1	1 283,2	1 577,1	1 928,8	–
Поступление в бюджетную систему налогов и сборов, администрируемых ФНС (без единого социального налога), млрд р.	5 748,3	7 360,2	8 455,7	6 288,3	7 695,8
Расходы на содержание налоговой службы, млн р.	60 616,3	97 416,7	106 748,9	101 798,9	96 812,6
Издержки налогового администрирования на 100 р. налоговых доходов, р.	0,90	1,13	1,06	1,24	1,26
Издержки налогового администрирования на 100 р. налоговых доходов (без единого социального налога), р.	1,05	1,32	1,26	1,62	1,26

В 2010 г. один рубль бюджетных средств, расходуемых на содержание налоговых органов, обеспечил 79,5 налоговых поступлений. Если применить немного иной подход к оценке эффективности расходов налоговых органов, то на 100 р. налоговых поступлений приходится 1,26 р. утвержденных расходов. Причем указанный показатель в последние годы имеет тенденцию к увеличению. Если сравнить затраты на сбор 100 р. налоговых доходов в разные годы,

⁷ А. П. Киреенко. «Оценка издержек налогового администрирования в российской федерации» - Известия Иркутской государственной экономической академии 2004 года. - 10 с.

то можно отметить их рост с 1,00 р. в 1999 году до 1,09 р. в 2000 году и стабилизацию в 2001 – 2002 гг. и новый рост в 2007 году. Следует отметить, что увеличение расходов в 2000 году было связано с погашением задолженности федерального бюджета перед ФНС, возникшей в предыдущих периодах, в том числе и задолженности по выплатам работникам налоговых органов⁸.

Ежегодно из бюджета выделяются средства на содержание и функционирование налоговых органов Амурской области. Целесообразно будет начать анализ издержек налогового администрирования именно с этих данных. Итак, информация о выделенных средствах на содержание налоговых администраций в Амурской области представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Выделено средств на содержание налоговых органов

Инспекция	Сумма, руб.			Темп роста 2014 к 2015,%	Темп роста 2015 к 2016,%
	2014 г.	2015 г.	2016 г.		
Межрайонная ИФНС России № 1 по Амурской области	205 507 185,26	194 202 830,03	227 413 546,74	94,4	117,1
Межрайонная ИФНС России № 2 по Амурской области	60 221 053,57	59 330 443,29	58 449 116,49	98,5	98,5
Межрайонная ИФНС России № 3 по Амурской области	63 704 665,11	63 801 980,46	65 638 620,60	100,1	102,8
Межрайонная ИФНС России № 4 по Амурской области	44 973 477,32	42 229 283,45	46 511 846,99	93,8	110,1
Межрайонная ИФНС России № 5 по Амурской области	80 375 194,97	83 880 050,55	88 196 835,00	104,3	105,1
Межрайонная ИФНС России № 6	49 455 480,93	47 275 081,48	50 550 076,13	95,5	106,9
Межрайонная ИФНС России № 7 по Амурской области	88 051 806,26	88 393 760,43	90 256 681,71	100,3	102,1
УФНС России по Амурской области	158 658 468,58	157 709 866,31	203 964 492,57	99,4	129,3
Итого	750 947 332,00	736 823 296,00	830 981 216,23	98,1	112,7

Больше всего денежных средств выделяется инспекции № 1. Меньше

⁸ А. П. Киреенко. «оценка издержек налогового администрирования в российской федерации» - Известия Иркутской государственной экономической академии 2004 года. - 10 с.

всего денежных средств поступает в ИФНС № 4. Наибольший темп роста выделенных средств прослеживается у УФНС, в 2016 году он составил 117,1 %. В ИФНС № 2 на протяжении трех исследуемых лет наблюдается снижение выделяемых ей денежных средств, в равных долях по 1,5 % каждый год. Если рассматривать темпы роста в целом по всем инспекциям, то в 2015 году выявлено уменьшение финансирования налоговых органов Амурской области на 1,9 % по сравнению с 2014 годом. В 2016 году, напротив, идет увеличение финансирования на 12,7 % по сравнению с показателем 2015 год.

Информация о расходовании выделенных бюджетных средств налоговыми органами представлена в таблице 11.

Таблица 11 – Расходования средств бюджета налоговыми службами Амурской области

Год	ИФНС №1	ИФНС №2	ИФНС №3	ИФНС №4	ИФНС №5	ИФНС №6	ИФНС №7	УФНС	Итого	
	тыс. руб.									
Всего расходов	2014	205504	60218	63701	44970	80372	49452	88049	158658	750924
	2015	194202	59330	63800	42229	83879	47175	88393	157704	736712
	2016	226848	58449	65410	46451	87889	50544	89731	201656	826981

Для наглядности представим табличные данные в виде рисунка 15.

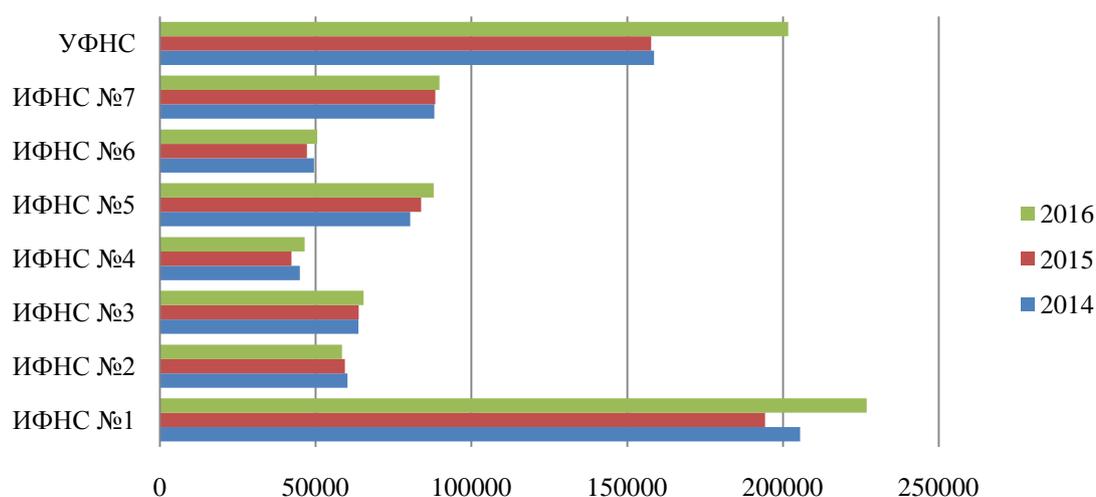


Рисунок 15– Сопоставление расходов бюджета налоговых органов.

Из представленных данных можно сделать следующие выводы:

1) итого общий объем бюджетных средств за 3 исследуемых года вырос с 750 924 тыс.руб. до 826 981 тыс.руб. Хотя в 2015 по сравнению с 2014 году расходы на содержание налоговых органов снижались с 750 924 тыс.руб. до 736 712 тыс.руб. Представленные данные свидетельствуют об увеличении расходования бюджетных средств налоговыми органами Амурской области;

2) наибольший объем бюджетных средств в осуществлении своей деятельности использует Инспекция № 1. Это означает, что в данной Инспекции самые высокие издержки налогового администрирования. На инспекцию возложен большой объем мероприятий налогового контроля, связанных с большим количеством затрат на их проведение;

3) наименьший объем бюджетных средств израсходовала Инспекция № 4 в 2014 году – 44970 тыс.руб., а в 2016 – 46 451 тыс.руб. Кроме того, расходуемые деньги уменьшаются на протяжении двух лет. А вот в 2016 году сумма израсходованных средств выросла. Это, напротив, связано с меньшим объемом обязанностей по сравнению с другими инспекциями.

На основании представленных данных для более полного анализа рассчитаем темпы роста расходования бюджетных средств налоговыми органами Амурской области за три исследуемых года и отразим в таблице 12.

Таблица 12 – Темпы роста расходования средств бюджета налоговыми службами Амурской области

№ инспекции	Темп роста 2014 к 2015,%	Темп роста 2015 к 2016,%
ИФНС № 1	94,5	116,8
ИФНС № 2	98,5	98,5
ИФНС № 3	100,1	102,5
ИФНС № 4	94	110
ИФНС № 5	104,3	104,7
ИФНС № 6	95,3	107,1
ИФНС № 7	100,3	101,5
УФНС	99,3	127,8
Итого	98,1	112,2

Проанализировав темы роста расходования средств бюджета налоговыми службами Амурской области можно сделать следующие выводы:

1)общий объем средств бюджета, израсходованных налоговыми службами Амурской области в 2015 году на 1,9 % снизился по сравнению с 2014 годом. Иная ситуация наблюдается в 2016 году: налоговыми службами стало расходоваться бюджетных средств на 12,2 % больше, чем в 2015 году;

2)в целом, в 2016 году по сравнению с 2015 годом по всем инспекциям наблюдается рост затраченных на их содержание средств, кроме инспекции № 2. В ИФНС № 2 на протяжении трех исследуемых лет наблюдается снижение расходования бюджетных средств, в 2015 году объем израсходованных средств снизился на 1,5 %, а в 2016 году по сравнению с 2015 годом также на 1,5 %;

3)набольший темп роста расходования бюджетных средств наблюдается у УФНС, в 2016 году по сравнению с 2015 он составил 127,8 %;

4)если брать в целом, то тенденция такова, что в 2015 году наблюдается незначительное снижение расходования бюджетных средств налоговыми службами Амурской области, а в 2016 по сравнению с 2015, напротив, увеличение.

Проделанный анализ ясно и четко объясняет актуальность темы исследования, поскольку видно, что тенденция к увеличению финансирования налоговых органов присутствует.

При оценке издержек налогового администрирования немалую роль играет состав и численность работников налоговых органов, поскольку основная часть затраченных средств расходуется на выплату заработной платы работникам налоговых органов, оптимизация численности работников рассматривается как одно из направлений снижения издержек налогового администрирования. Ознакомимся с составом и численность работников налоговых органов на основании данных таблицы 13.

Для начала представим общую численность работников налоговых органов, в дальнейшем детально проанализируем структуру и состав работников налоговых администраций в Амурской области.

Таблица 13 – Численность работников налоговых администраций Амурской области

№ инспекции	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Темп роста 2014 к 2015, %	Темп роста 2015 к 2016,%
ИФНС № 1	276	286	266	103,6	93
ИФНС № 2	91	85	80	93,4	94,1
ИФНС № 3	97	88	82	90,7	93,1
ИФНС № 4	57	57	52	100	91,2
ИФНС № 5	113	110	103	97,3	93,6
ИФНС № 6	72	68	63	94,4	92,6
ИФНС № 7	105	102	96	97,1	94,1
УФНС	178	178	201	100	112,9
Итого	989	974	943	98,4	96,8

Табличные данные и проведенный анализ позволяет сделать следующие выводы:

1) прослеживается общая тенденция к оптимизации (снижению) численности работников налоговых органов, за исключением лишь одной инспекции: УФНС по Амурской области. В данной инспекции в 2016 году наблюдается рост численности рабочего персонала на 12,9 %. Данный показатель коррелируется с вышеприведенными данными, в этой инспекции наблюдается наибольший темп роста расходования денежных средств, это напрямую связано с увеличением численности рабочего персонала;

2) в целом, общая численность налоговых органов с каждым годом уменьшается. В 2015 году по сравнению с 2014 годом численность работников уменьшилась на 1,6 %, а в 2016 году на 3,2 %;

3) наибольшая численность работников в ИФНС № 1. В 2014 году она составляла 276 человек, в 2015 увеличилась и составила 286 человек, а в 2016 снизилась до 266 человек;

4) наименьшая численность работников в ИФНС № 4. В 2014 и 2015 годах она была на одном и том же уровне и составляла 57 человек. В 2016 году снизилась до 52 человек;

5) наибольший прирост численности работников наблюдается.

Общий вывод заключается в следующем: присутствует тенденция к оптимизации численности работников налоговых администраций в Амурской области.

Рабочий персонал налоговых органов состоит из двух частей: государственных служащих и МОП(младший обслуживающий персонал).Младший обслуживающий персонал (МОП) – это работники, осуществляющие функции по уходу за служебными помещениями, по обслуживанию рабочих и служащих, например уборщицы, охранники, водители и т.д. Государственные служащие– это работник, осуществляющий профессиональную служебную деятельность на должности государственной гражданской службы субъекта Российской Федерации и получающий денежное содержание (вознаграждение) за счёт средств бюджета соответствующего субъекта Российской Федерации. Следует разграничивать эти два понятия, поскольку функции и обязанности, возложенные на гос.служащих и МОП существенно различаются, как и денежное вознаграждение.

Для более глубокого анализа структуры работников налоговых администраций в Амурской области следует провести структурный анализ на основании данных таблицы 14.

Таблица 14– Структура работников налоговых органов Амурской области

№ инспекции	2014 г.		2015 г.		2016 г.	
	Государственные служащие	МОП	Государственные служащие	МОП	Государственные служащие	МОП
ИФНС № 1	257	19	270	16	250	16
ИФНС № 2	75	16	72	13	67	13
ИФНС № 3	79	18	76	12	70	12
ИФНС № 4	50	17	50	17	45	7
ИФНС № 5	98	15	95	15	88	15
ИФНС № 6	58	14	56	12	51	12
ИФНС № 7	93	12	90	12	85	11
УФНС	163	15	163	15	186	15
Итого	873	116	872	102	842	101

На основании табличных данных, составим новую таблицу 14 и проведем структурный анализ удельного веса численности государственных служащих и МОП в общей структуре работников налоговых органов Амурской области.

Таблица 15– Удельный вес работников налоговых органов в Амурской области

№ инспекции		ИФНС № 1	ИФНС № 2	ИФНС № 3	ИФНС № 4	ИФНС № 5	ИФНС № 6	ИФНС № 7	УФНС	Итого
2014 год	Удельный вес государственных служащих, %	93,1	82,4	81,4	87,7	86,7	80,5	88,5	91,5	88,2
	Удельный вес МОП, %	6,9	17,6	18,6	12,3	13,3	19,5	11,5	8,5	11,8
2015 год	Удельный вес государственных служащих, %	94,4	84,7	86,3	87,7	86,3	82,3	88,2	91,5	89,5
	Удельный вес МОП, %	5,6	15,3	13,7	12,3	13,7	17,7	11,8	8,5	10,5
2016 год	Удельный вес государственных служащих, %	93,9	83,7	85,3	86,5	85,4	80,9	88,5	92,5	89,2
	Удельный вес МОП, %	6,1	16,3	14,7	13,5	14,6	19,1	11,5	8,5	10,8

Представим численность работников каждой инспекции в общем объеме работников налоговых органов Амурской области за 2016 год в виде рисунка и сделаем выводы.

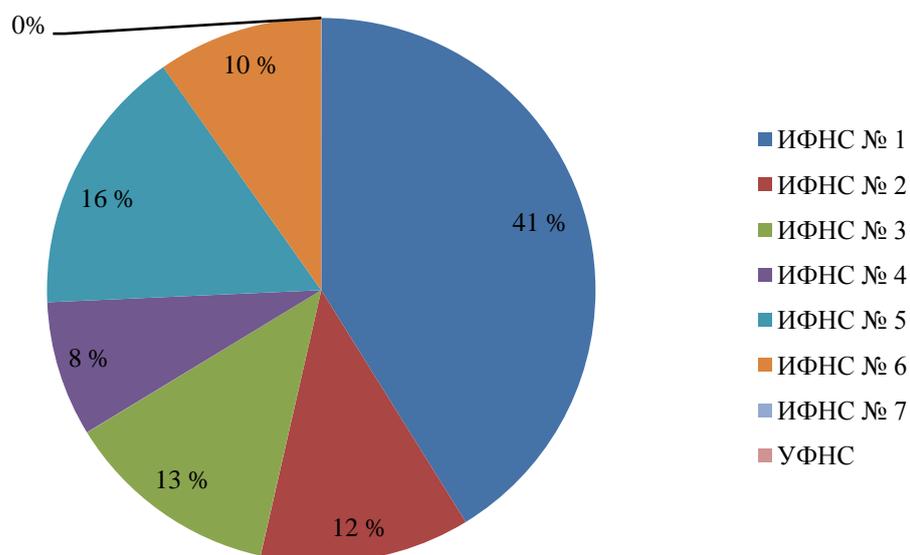


Рисунок 16 – Структура работников налоговых органов в Амурской области

Структурный анализ показал следующее:

1)наибольший удельный вес младшего обслуживающего персонала в ИФНС № 6,хотя по численности работников она занимает предпоследнее место, уступая лишь ИФНС № 4;

2)наименьший удельный вес младшего обслуживающего персонала в ИФНС № 1, хотя по численности работников она занимает первое место среди остальных инспекций;

3)в целом по всем инспекциям удельный вес МОП в 2014 году составил 11,8 %, в 2015 уменьшился и составил 10,5 %, а в 2016 году вырос на 0,3 % и составил 10,8 %.

Проделанный анализ показал, что численность младшего обслуживающего персонала не растет пропорционально увеличению численности государственных служащих в инспекции. Для сравнения, ИФНС № 1 в 2016 году имеет 250 человек звена гос.служащих и 16 человек звена МОП, а ИФНС № 6 имеет 51 гос.служащего и 12 человек МОП. Предложения по оптимизации численности и состава работников налоговых органов будут приведены в следующей главе.

Следующим шагом анализа издержек налогового администрирования будет расчет затрат на содержание одного работника налоговых органов в Амурской области, используя данные таблицы № и данные таблицы № составим таблицу 16.

Таблица 16 – затраты на содержание одного работника налоговых органов в Амурской области за период 2014-2016 гг.

№ инспекции	Численность работников налоговых органов, ед.			Затраты на содержание одного работника налоговых органов, тыс. руб.		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
№1	276	286	266	744,5	679	852,8
№2	91	85	80	661,7	698	730
№3	97	88	82	656,7	725	797,6
№4	57	57	52	788,9	740,8	893,2
№5	113	110	103	711,2	762,5	853,2
№6	72	68	63	686,3	693,7	802,2
№7	105	102	96	838,5	866,5	934,6
УФНС	178	178	201	891,3	885,9	1003,2
Всего	989	974	943	759,2	756,3	876,9

Затраты на содержание одного работника налоговых органов рассчитываются путем элементарного деления израсходованных средств на численность работников инспекции по годам соответственно.

На основании таблицы № 13 рассчитаем темпы роста затрат на содержание одного работника налоговых органов и отразим в таблице № 17, и сделаем выводы.

Таблица 17 – Темпы роста затрат на содержание одного работника налогового органа в Амурской области

№ инспекции	Затраты на содержание одного работника налоговых органов, тыс. руб.			Темп роста 2014 к 2015,%	Темп роста 2015 к 2016,%
	2014	2015	2016		
ИФНС № 1	744,5	679	852,8	91,2	125,5
ИФНС № 2	661,7	698	730	105,4	104,5
ИФНС № 3	656,7	725	797,6	110,4	110
ИФНС № 4	788,9	740,8	893,2	93,9	117,1
ИФНС № 5	711,2	762,5	853,2	107,2	111,8
ИФНС № 6	686,3	693,7	802,2	101	115,6
ИФНС № 7	838,5	866,5	934,6	103,3	107,8
УФНС	891,3	885,9	1003,2	99,3	113,2
Итого	759,2	756,3	876,9	99,6	115,9

Проанализировав динамику затрат на содержание одного работника инспекций можно сделать следующие выводы:

1)наибольший темп роста затрат на одного работника инспекции выявлен в ИФНС № 1. В 2016 году прирост затрат составил 25,5 % от показателя 2015 года;

2)в 2016 году во всех инспекциях Амурской области наблюдается рост затрат на содержание одного работника по сравнению с показателями 2015 года;

3)в 2015 год в ИФНС 1,2 и УФНС наблюдается снижение затрат на содержание одного работника;

4)в целом по всем инспекциям Амурской области в 2015 году по сравне-

нию с 2014 годом выявлено снижение затрат на содержание одного работника на 0,4 %. В 2016 году, напротив, по сравнению с 2015 наблюдается рост затрат на содержание одного работника, прирост составил 15,9 %;

5)самые высокие затраты на содержание одного работника в УФНС. В 2016 году они составили 1003,2 руб.;

б)самые низкие затраты на содержание одного работника инспекции в ИФНС № 3. В 2014 году они составили 656,7 руб.

Другими показателями, определяющими обоснованность издержек налогового администрирования является «Поступление налогов и сборов на 1 рубль затрат», а также «Затраты на обеспечение поступления 100 руб.». Рассчитаем сначала поступление налогов и сборов на 1 рубль затраченных средств и отразим в таблице 18.

Таблица 18– Поступление налогов и сборов на один рубль затраченных средств за 2014-2016 гг.

Год	Поступление налогов и сборов на 1 рубль затрат на содержание налогового органа, руб.			Темп роста 2014 к 2015,%	Темп роста 2015 к 2016,%
	2014	2015	2016		
Межрайонная ИФНС России № 1 по Амурской области	80	82,4	74,6	103	90,5
Межрайонная ИФНС России № 2 по Амурской области	38,7	36,6	47,24	94,5	129
Межрайонная ИФНС России № 3 по Амурской области	50,3	49	51,2	97,4	104,4
Межрайонная ИФНС России № 4 по Амурской области	53,1	70,4	64,6	132,5	91,7
Межрайонная ИФНС России № 5 по Амурской области	49,4	43,3	48,7	87,6	112,4
Межрайонная ИФНС России № 6 по Амурской области	24,2	31,5	32,7	130,1	103,8
Межрайонная ИФНС России № 7 по Амурской области	70,6	81,8	79,1	115,8	96,6
Итого	50,9	53	49,9	104,12	94,1

На основании проведенного анализа можно сделать следующие выводы:

1)наибольшее поступление налогов и сборов на 1 рубль затраченных

средств в 2015 и 2015 годах в ИНФС № 1;

2) в 2016 году больше всего поступило налогов и сборов на 1 рубль затраченных средств в ИНФС № 7;

3) наименьшее поступление налогов и сборов на протяжении трех лет в ИНФС № 6. В 2014 году – 24,2 рубля, в 2015 – 31,5 рублей, в 2016 – 32 рубля;

4) наибольший прирост налогов и сборов на 1 рубль затраченных средств был в ИНФС № 4, в 2015 году по сравнению с 2014 он составил 32,5 %;

5) в целом по всем инспекциям в 2015 году прирост составил 4,12 %, в 2016 году он снизился и составил 5,9 %.

Можно сделать общий вывод, что результативность и оправданность издержек в инспекциях Амурской области очень сильно варьируется. Для примера, показатель «собираемость налогов и сборов на 1 рубль затраченных средств» в ИНФС № 6 крайне низок по сравнению с другими инспекциями. Отсюда можно предположить, содержание данной инспекции крайне невыгодно. Как вариант, данную инспекцию возможно присоединить к другим инспекциям, эффективность работы которых на более высоком уровне.

Проделанный анализ еще раз раскрыл актуальность выбранной темы исследования, поскольку не все инспекции в своей деятельности могут отличаться эффективностью и результативностью. Следует разработать комплекс мероприятий по снижению издержек и повышению эффективности работы инспекций. В следующем пункте будут проанализированы транзакционные издержки налогового администрирования. Самое существенное их отличие от административных в том, что они очень трудно измеримы и не так явны как административные.

2.3 Оценка транзакционных издержек налогового администрирования

Теоретически транзакционные издержки являются областью исследований современной теории управления и новой институциональной экономической теории. Междисциплинарные связи этой экономической категории и масштабность проблем, обнаруженных в поле теории транзакционных издержек,

успели привлечь внимание ведущих специалистов в области экономики и управления производством, финансового менеджмента, ценообразования, маркетинга, логистики, а также государственного регулирования экономики. Открытие трансакционных издержек стало важнейшим достижением в области основных экономических категорий, оказавшим наибольшее влияние на эволюцию экономической теории во второй половине двадцатого века. Трансакционные издержки в настоящее время вызывают большой научный интерес среди ученых-экономистов.

Под трансакционными издержками понимаются затраты, возникающие в результате осуществления рыночных трансакций между экономическими агентами. Р. Коуз при введении понятия трансакционных издержек понимал под ними «издержки пользования рыночным механизмом». К. Эрроу определяет трансакционные издержки как издержки эксплуатации экономической системы.

Другими словами, трансакционные издержки – это издержки сверх основных затраты на производство и обращение; косвенные, сопряженные затраты, расходы, связанные с организацией дела, получением информации, ведением переговоров, поиском поставщиков, заключением контрактов, обеспечением юридической защиты.

Наличие трансакционных издержек говорит о несовершенстве рынков и отдельных правительственных мероприятий, исполнение которых также связано с необходимостью совершать трансакции.

Возникновение и существование трансакционных издержек связано с таким имманентным свойством рыночной системы как неопределенность. Разобраться в этом поможет рисунок 17.



Рисунок 17 – Возникновение и существование трансакционных издержек

Из категорий неопределенности и риска логически вытекает концепция трансакционных издержек, которые связаны с затратами на сбор и обработку информации, потерями времени и денежных средств на устранение неопределенности в части предсказуемости действий контрагентов сделки, законодательными, политическими и коммерческими рисками.

Во многом трансакционные издержки налогового администрирования схожи с общеэкономическими трансакционными издержками.

Явные издержки оплачиваются тем субъектом, который их несет. Неявные издержки фактически являются упущенными возможностями – в большинстве случаев неполученными налоговыми доходами бюджета, потенциально возможными к получению, или излишне понесенными расходами.

Теория предполагает различные типы трансакционных издержек, но они в основном классифицируются и группируются следующим образом:

- затраты на получение информации;
- затраты на переговоры;
- затраты на измерения;
- расходы на защиту прав собственности;
- расходы оппортунистического поведения.

Затраты на получение информации являются необходимыми расходами, понесенными хозяйствующими субъектами, связанными с приобретением всех документов, необходимых для представления в налоговый орган.

Стоимость получения информации:

$$COI = D + P + C + T, \quad (5)$$

где COI – затраты на получение информации;

D – расходы на все необходимые документы;

P – расходы на публикации и электронные пакеты по налоговому законодательству;

C – расходы на консультации;

T – затраты на обучение персонала.

Расчет транзакционных издержек производится на основе данных документов, включающих в себя книгу денежных операций, книгу продаж и книгу входящих товаров, а также других документов, необходимых для подготовки финансовой отчетности. Среди этих затрат, связанных с покупкой публикаций (официальных или не официальных) по налоговому законодательству (в том числе затраты на обновление этих пакетов) и соответствующих консультационных услуг, таких как обучение персонала.

Затратами на переговоры являются финансовые ресурсы и время, необходимое для создания «хороших» отношений с представителями налоговых органов, в том числе расходы, связанные с бизнес-встречами (обеда) и т.д. Здесь можно добавить дополнительную заработную плату бухгалтера или других работников, устанавливающих и поддерживающих «хорошие» отношения с налоговыми органами.

Стоимость переговоров рассчитывается по формуле:

$$NCS = SM \times 12, \quad (6)$$

где NCS – переговоры расходы на дополнительные зарплаты;

SM – дополнительная ежемесячная зарплата в базах;

12 – количество месяцев.

Важно отметить, что фактор времени играет большую роль в оценке расходов на переговоры. Фактор времени подразумевает общую продолжительность времени, необходимого для создания «хороших» отношений с налоговыми чиновниками. Этот вид затрат рассматривается как расходы на взятки.

Расчет затрат на переговоры, имеющие хорошие отношения с налоговыми органами, подразумевает формула:

$$NCR = CC \times F, \quad (7)$$

где NCR – затраты на переговоры по созданию хороших отношений;

СС – «издержки» контактов;

F – частота контактов в год.

Затраты измерения включают время для подготовки пакета документов для представления в налоговую инспекцию и связанные с этим расходы, такие как заработная плата бухгалтера или иного специалиста, выполняющего эти функции, а также расходы, связанные с представлением документов в налоговый орган. Также можно включить в издержки измерения расходы на приобретение электронных пакетов по бухгалтерскому учету, а также, в некоторых случаях, время, затраченное на представление бухгалтерской отчетности в налоговые органы.

Стоимость измерения рассчитывается по следующей формуле:

$$COM = \sum n I A_i \times Tr + S + E, \quad (8)$$

где COM – затраты на измерение;

A_i – годовая зарплата бухгалтеров и других профессиональных сотрудников;

n – число бухгалтеров и других профессиональных сотрудников;

Tr – отношение времени, потраченного хозяйствующими субъектами;

S – расходы на бухгалтерское программное обеспечение;

E – другие расходы.

Затраты на защиту прав собственности – это все расходы, связанные с наймом юристов, бухгалтеров и других профессиональных сотрудников, связанных с защитой прав собственности субъектов хозяйствования во время судебных процессов и налоговых⁹.

Стоимость защиты прав собственности рассчитывается так:

⁹ Артеменко Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации». М., 2012. С. 55.

$$\text{COPPR}L = ((\sum pLi1) \times T : 365)) + E, \quad (9)$$

где COPPR L – затраты на защиту имущественных прав в ходе судебных процессов;

L_i – годовая зарплата юристов и других профессиональных сотрудников;

p – число юристов и других профессиональных сотрудников;

T – продолжительность судебных процессов в днях;

365 – число дней в году;

E – другие расходы.

Затраты на оппортунистическое поведение рассчитываются по формуле:

$$\text{OPCA} = A \times (P \times T : 365), \quad (10)$$

где OPC A – издержки оппортунистического поведения, связанные с авансовыми платежами в государственный бюджет;

A – сумма авансового платежа;

P – годовая процентная ставка (%) государственных казначейских векселей или банковские депозиты;

T – продолжительность времени в днях (продолжительность проверки в днях), процентная ставка;

365 – число дней в году.

Для измерения и оценки транзакционных издержек налогового администрирования может быть использован следующий алгоритм, представленный в таблице рассчитанный на основе эмпирического анализа и данных с ведущих специализированных сайтов.

Важно знать и понимать алгоритм расчета транзакционных издержек, присущих налоговому администрированию, поскольку точность полученных данных напрямую зависит от правильности и точности расчета.

Подробно алгоритм расчета транзакционных издержек налогового администрирования представлен в таблице 19.

Таблица 19 – Алгоритм расчета транзакционных издержек, присущих налоговому администрированию

Показатель	Наименование этапа представления декларации НДФЛ	Формула расчета	Обозначения
1	2	3	4
Затраты на получение информации	Подготовительный этап сбора информации	$COI = D + P + C + T$	D – расходы на все необходимые документы; P – расходы на публикации и электронные пакеты по налоговому законодательству; C – расходы на консультации; T – затраты на обучение персонала
Затраты на измерения	Заполнение декларации	$COM = \sum n \times Ai \times Tr + S + E$	Ai – месячная зарплата бухгалтеров и других профессиональных сотрудников; n – число бухгалтеров и других профессиональных сотрудников; Tr – время, потраченное хозяйствующими субъектами на заполнение налоговых документов; S – расходы на бухгалтерское программное обеспечение; E – другие расходы
Затраты на переговоры	Сдача налоговой отчетности в контролирующие органы	$COS = SM \times 12$	SM – дополнительная ежемесячная зарплата в рублях; 12 – количество месяцев
Затраты на защиту прав собственности	Решение спорных вопросов, выявленных в ходе налоговой проверки	$COPPR = \frac{(\sum nLi) * T}{365} + E$	Li – годовая зарплата юристов и других профессиональных сотрудников; n – число юристов и других профессиональных сотрудников; T – продолжительность судебных процессов в днях; 365 – число дней в году; E – другие расходы
Затраты на защиту имущественных прав в ходе налоговой проверки	Урегулирование случаев оппортунистического поведения	$COPPR = \frac{(\sum nAi) * T}{365} + E$	Ai – годовая зарплата бухгалтеров и других профессиональных сотрудников; n – число бухгалтеров и других профессиональных сотрудников; T – продолжительность
			налоговых разбирательств в днях; 365 – число дней в году; E – другие расходы
Затраты на оппортунистическое поведение	Ведение переговоров по установлению «дружеских» отношений с представителями налоговых органов	$COPCA = A \times \left(\frac{P * T}{365} \right)$	COPCA – издержки оппортунистического поведения, связанные с авансовыми платежами в государственный бюджет; A – сумма авансового платежа; P – годовая процентная ставка государственных казначейских векселей или банковских депозитов; T – продолжительность проверки в днях; 365 – число дней в году

С целью сокращения транзакционных издержек налогового администрирования предлагается осуществить ряд мероприятий:

1) перерегистрировать налогоплательщиков, что позволит существенно облегчить работу налоговых органов за счет снижения дополнительного времени и ресурсов, необходимых для идентификации хозяйствующих субъектов;

2) исключить возможность личных контактов между представителями хозяйствующих субъектов и налоговых органов при сдаче налоговых отчетов, писем и т.д.;

3) изменить порядок работы налоговой инспекции (устранить так называемую «плановую систему» сбора налогов, когда региональные инспекции получают «план» ожидаемых налоговых поступлений и организуют свою деятельность на его основе);

4) прекратить практику оформления налоговых платежей, так сказать «заранее», в целях сокращения расходов, понесенных из-за авансовых платежей;

5) закрепить порядок предоставления бухгалтерских услуг специализированными структурами, что будет способствовать снижению затрат на измерения для хозяйствующих субъектов;

6) упростить налоговое законодательство, сделав его предельно прозрачным и точным;

7) повысить налоговую культуру предпринимателей и населения;

8) снизить административные барьеры при регистрации и снятии с учета налогоплательщиков и т.д.

Изменения в системе налогового контроля, применение механизма случайного выделения для выбора компаний, которые будут подвергаться проверке, а также возможные изменения в налоговой системе должны привести к структурной реорганизации самой налоговой системы.

Таким образом, анализ издержек налогового администрирования показал, что не все УФНС в Дальневосточном округе имеют положительную оценку в эффективности налогового администрирования. В этой связи, необходимо повысить качество налогового администрирования в Еврейской автономной области, Приморском крае и Сахалинской области.

Так же, в мире существует понятие более широкое, чем издержки налогового администрирования. Это трансакционные налоговые издержки. Они включают в себя как издержки налогового администрирования, так и издержки налогового согласования. Этот вид издержек включает любые необходимые затраты ресурсов, которые не направлены непосредственно на производство экономических благ, но обеспечивают успешную реализацию данного процесса.

Таким образом, во второй главе был проведен анализ результативности и эффективности работы налоговых администраций Амурской области. Была рассмотрена структура и объемы налоговых поступлений в региональный бюджет, определены результаты контрольной деятельности налоговых органов. Обоснованность и результативность выездных налоговых проверок. Во втором пункте были рассмотрены затраты, которые несут налоговые органы при выполнении своей работы в денежном выражении. Так же была рассмотрена структура и численность налоговых органов Амурской области. Общий вывод таков: отдельные налоговые администрации показали достаточно высокий уровень эффективности в своей работе, в чем помог разобраться такой показатель как « собираемость налогов и сборов на 1 рубль затраченных средств»

3 ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И ПУТИ СНИЖЕНИЯ ИЗДЕРЖЕК НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

3.1 Перспективы развития налогового администрирования

Одним из направлений изменения в области налогового администрирования станет увеличение в 2017 году численности работников налоговых органов. Федеральная налоговая служба в 2017 году откроет 11 850 новых вакансий. На фоне ожидаемого в этом году 10-процентного сокращения госслужащих налоговой в очередной раз подтвердили статус одного из самых динамично растущих работодателей на рынке труда.

В первом полугодии будет открыто 5 тыс. вакансий. С 1 июля будут открыты вакансии на остальные 6,85 тыс. ставок. На оплату дополнительного фонда оплаты труда в федеральном бюджете на 2017 год ФНС уже выделены дополнительные 2,8 млрд. руб.

Из бюджетных документов следует, что новые сотрудники потребовались для разработки новых автоматизированных систем. Речь идет о создании объекта учета автоматизированной системы контроля применения контрольно-кассовой техники (АСК ККТ), создании объекта учета автоматизированной информационной системы «Маркировка» (АИС «Маркировка») и создании объекта учета Федеральной государственной информационной системы Единого государственного реестра записей актов гражданского состояния (ФГИС «ЕГР ЗАГС»). Но прежде всего новые налоговики требуются для администрирования страховых взносов, которыми до 1 января 2017 года занимался Пенсионный фонд.

Такое техзадание по подбору кадров говорит, что ФНС в большом количестве требуются хорошо подготовленные IT-специалисты. Даже в случае с администрированием страховых взносов в техзадании указывается, что таковое будет проводиться «в рамках работы по развитию АИС «Налог-3».

Еще в ноябре ФНС запрашивала у правительства большее число вакансий. Речь тогда шла о 12 192 новых ставках, сообщается в материалах к феде-

ральному бюджету.

Важнейшими условиями повышения качества налогового администрирования являются:

- совершенствование организационной структуры налоговых органов, укрепление их материально-технической базы;
- использование новых технологий контрольной работы, в том числе и по отбору налогоплательщиков для проведения выездных проверок;
- изменение концепции взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков;
- поднятие на принципиально новый уровень информационно-технологического обеспечения аналитической работы (создание центров обработки данных – ЦОД);
- повышение квалификации кадров, разработка качественных профессиональных стандартов деятельности работников налоговых органов.

При этом ключевым направлением повышения качества налогового администрирования в современных условиях является оптимизация численности сотрудников, что отражено в Указе Президента РФ от 31.12.2010 № 1657 «Об оптимизации численности федеральных государственных гражданских служащих и работников федеральных государственных органов». Оптимизация численности персонала налоговых органов представляет собой обеспечение максимальной экономичности организационной структуры с точки зрения расходов на персонал (улучшение показателя соотношения расходов на персонал к общим расходам организации) без ущерба скорости и качеству выполнения основных и обеспечивающих процессов.

Иначе говоря, оптимизация численности сводится к следующим мероприятиям:

- приведению организационной структуры в соответствие с нормами управляемости, упразднению избыточных управленческих должностей;
- укрупнению структурных подразделений, в том числе упразднение малочисленных структурных подразделений;

- перераспределению функций (полномочий) для обеспечения их наиболее эффективной реализации;
- установлению оптимального соотношения сотрудников, занимающих главные/ ведущие/ старшие должности;
- определению оптимальной численности работников реорганизуемых структурных подразделений (т.е. определение «разумного» количества сотрудников, необходимого для выполнения соответствующих процессов без ущерба скорости и качеству);
- унификации организационной структуры (при наличии территориальных подразделений) и др.

Полученный эффект может быть более существенным, чем при регламентации или ликвидации лишних функций, однако из всех рассмотренных направлений оптимизации это более других связано с болезненными процедурами изменения организационной структуры и штатного расписания. Экономия достигается прежде всего за счет фонда оплаты труда высвобождаемых (переводимых на другие должности) сотрудников.

Также направлением совершенствования администрирования на перспективу станет создание единой системы администрирования налоговых, таможенных платежей и страховых взносов в Российской Федерации. Администрирование налоговых и иных фискальных платежей представляет собой механизм, с помощью которого приводятся в действие налоговые законы и законы об иных обязательных платежах. Налоговая система, будучи ядром доходов бюджетной системы, может нормально функционировать только при наличии качественной системы контроля за правильным исчислением и своевременной уплатой налогов и сборов. Но то же самое относится и к обязательным фискальным платежам, которые не считаются налогами, но собираемость которых также должна обеспечиваться на высоком уровне, имеются в виду, прежде всего, таможенные пошлины и страховые взносы. Решение вопроса о качестве администрирования означает определение организационной структуры органов исполнительной власти, которые наделяются полномочиями по осуществлению

контроля за уплатой фискальных платежей. Немаловажным аспектом при этом является повышение удобства уплаты для плательщиков. Формирование одной структуры для администрирования налогов в целом считается наиболее эффективным способом обеспечения стабильности бюджетных поступлений. Этот вывод в полной мере можно отнести к администрированию в целом: единая нормативная база, общий перечень (реестр) данных о налогоплательщиках, оптимальный состав представляемой отчетности, минимальное число проверок, экономия государственных расходов и повышение качества контрольных процедур являются преимуществами при общем контроле за уплатой не только налогов, но и таможенных платежей, и страховых взносов.

Принимая во внимания данные факторы и пытаясь повысить эффективность бюджетной системы, многие государства выбирают путь интеграции контрольных полномочий, что успело стать даже тенденцией, поскольку на протяжении последних нескольких лет наблюдается переход стран к интегрированной модели администрирования.

В условиях действующего четырехлетнего моратория на увеличение налогового бремени (нагрузки), предусмотренного основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, при необходимости стимулирования инвестиционных процессов, обеспечения экономического роста, практически единственным действенным ресурсом для роста бюджетных поступлений является создание единой системы администрирования обязательных налоговых и неналоговых платежей. Первостепенное значение имеет вопрос повышения эффективности системы не только налогового администрирования, но и администрирования прочих обязательных платежей, совершенствования механизмов и инструментов взыскания задолженности по ним. Формирование единой системы администрирования обязательных платежей представляется логичным, так как, несмотря на де-юре неналоговый характер, в силу своей обязательности таможенные пошлины и страховые взносы в государственные внебюджетные фонды формируют значительную часть совокупной налоговой нагрузки на бизнес.

3.2 Методы снижения административных издержек

Совершенствование налогового администрирования представляет собой одну из первоочередных задач налоговой политики РФ на современном этапе и на среднесрочную перспективу. Качество налогового администрирования определяет эффективность налоговой системы страны, ее фискальную отдачу.

Структура полных административных издержек включает издержки функционирования всех государственных органов, связанных с функционированием российской налоговой системы. Приведем данную структуру издержек налогового администрирования, чтобы определить пути снижения данных издержек.



Рисунок 18 – Структура административных издержек
налогового администрирования

В соответствии с данной структурой можно определить и основные направления снижения административных издержек, а именно: снижение издержек на проведение НИР по вопросам налогового законодательства и по вопросам проведения налоговой политики (устранение дублирования научно-исследовательских тематик, повышение качества научных исследований), повышение качества принимаемых нормативных правовых актов в условиях интенсификации деятельности и повышение ответственности законодательных органов; устранение непроизводительных административных издержек в работе федеральных органов, занимающихся разработкой и реализацией налоговой политики, и в работе налоговых инспекций¹⁰.

Векторы развития налогового администрирования должны быть направлены на максимально возможный сбор налогов при минимизации соответствующих затрат, включая административное бремя, возлагаемое на налогоплательщика.

Чем больше поступает налогов в бюджет, тем эффективнее налоговое администрирование, следовательно, ниже и издержки. Ключевым фактором в последние годы выступает разработка методов взимания налоговых поступлений, таких как: *горизонтальный мониторинг, предварительные разъяснения, развитие информационных технологий, досудебное урегулирование споров, налоговая медиация (рисунок 19).*



Рисунок 19 – Институты, улучшающие качество налогового администрирования

¹⁰Дармаев А.В. Снижение издержек налогового администрирования. М., 2014. С. 147.

Одним из новейших инструментов за последние годы, направленных на снижение налоговых издержек в сфере налогового администрирования, а именно, налогового контроля, является *горизонтальный мониторинг*.

Суть нового метода контроля заключается в подписании налоговым органом с частью плательщиков специального соглашения, которое предусматривает, что компания в режиме онлайн сообщает своему инспектору обо всех налоговых рисках, можно сказать, советуется, как поступить в той или иной ситуации, и только после ответа инспектора совершает хозяйственную операцию. Таким образом, инспектор в режиме реального времени получает достоверные сведения о деятельности предприятия, поэтому у налоговой службы в дальнейшем нет необходимости регулярно проверять данного налогоплательщика и тем более проводить проверки за предыдущие годы. Важно, что налогоплательщик не обязан по всем моментам соглашаться с инспектором, со спорным вопросом компания вправе обратиться в суд.

Кроме того, государство не может заставить налогоплательщика заключить соглашение о надзоре – это исключительно инициатива предприятия.

Процедуры подобные горизонтальному мониторингу уже показали свою значимость и жизнеспособность в зарубежных странах. В США существуют процедуры «Ускоренного вынесения решения» (ComplianceAssuranceProcess), процедуры «Быстрого урегулирования» (AcceleratedIssueResolution–AIR), процедуры «Получения частного разъяснения налогоплательщикам» (FastTrackSettlement–FTS). В Ирландии (Cooperativecompliance), в Нидерландах (HorizontalMonitoring)¹¹.

Соглашения касаются лишь процедурных вопросов, например, такого как интенсивность аудиторских проверок. Используя инструмент горизонтального мониторинга налоговые органы и налогоплательщики могут получить некоторые преимущества.

Во-первых, предприятия заранее проинформировано о последствиях той

¹¹ Зубарева И.Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт королевства Нидерланды // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 5. С. 15.

или иной сделки, следовательно, руководство, ответственное за налоговые риски, может обезопасить себя.

Во-вторых, налогоплательщик вправе оспорить позицию инспектора и, получив решение суда, совершить хозяйственную операцию без риска.

В-третьих, предприятие получает право проводить аудиторские проверки гораздо реже. Более того, налоговая служба может оперативно найти решение проблем прошлых лет, а существующие налоговые вопросы решаются в кратчайшие сроки.

Объем ресурсов, затраченный налоговой службой на контроль предприятий, заключивших соглашение о надзоре, несравним с тем объемом, который нужно потратить при вертикальном надзоре.

В мае 2014 года в Государственную Думу был внесен законопроект № 529630-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», который предполагает введение в законодательство РФ института «горизонтального налогового мониторинга». Воспользоваться схемой горизонтального мониторинга смогут компании, стоимость активов которых составила за год не менее 3 млн. руб., суммарная доля доходов за предыдущий налоговый период составила 3 млн. руб., а общая сумма налогов превысила 300 млн. руб.

Внедрение горизонтального мониторинга на постоянной основе приводит к сокращению затрат на проведение налоговых проверок, судебных издержек в связи с сокращением налоговых споров и повышению уровня правовой культуры налогоплательщиков по уплате налогов.

Очень важным аспектом в снижении издержек налогового администрирования является постоянное развитие *информационных технологий*.

Одним из ключевых факторов повышения результативности работы службы руководство ФНС России определяет эффективность поддержки процессов налогового администрирования со стороны информационных технологий. Главным шагом на этом пути становится принятие первым лицом ведомства стратегического решения об инвестировании в принципиально новую авто-

матризованную информационную систему (АИС Налог – 3), решения, основанного на понимании того, что для реализации поставленных государством задач налоговая служба должна стать сервисной службой, деятельность которой строится на партнерских взаимоотношениях с налогоплательщиками. При этом задачей информационного менеджмента становится предоставление информационных сервисов как внешним (налогоплательщикам, государственным и муниципальным органам власти), так и внутренним пользователям АИС.

Стратегическими целями проведения модернизации автоматизированной информационной системы ФНС служит оптимизация рабочих процессов, освобождение сотрудников налоговых органов от трудоемких работ, комплексное и эффективное использование накопленной в ФНС России информации и, как следствие, повышение уровня внутреннего контроля над деятельностью Инспекций¹².

Основными слагаемыми процесса модернизации АИС «Налог–3» является создание централизованной вычислительной инфраструктуры, устойчивых каналов связи и единого федерального хранилища данных, которое будет содержать юридически верную полную и актуальную информацию для обеспечения налогового администрирования, информационной поддержки налоговых инспекторов и создание условий для качественного обслуживания налогоплательщиков.

В современных условиях способность хранить, быстро найти и проанализировать необходимую информацию о налогоплательщике, его объектах налогообложения и проведенных в отношении его мероприятий налогового администрирования становится первоочередной. Поэтому дальнейшее развитие налогового администрирования невозможно без расширения информационных систем и инструментов анализа, повышения научно-технического потенциала, создания и управления информационными технологиями в налоговых органах.

Еще одним нововведением в сферу налогового администрирования явля-

¹²Лаврухина Н.В. Разработка системы налогообложения промышленного предприятия как элемента его интеллектуального капитала // Наука и образование. 2012. № 1. С. 45.

ется предварительное налоговое разъяснение. Институт предварительного налогового разъяснения уже давно применяется за границей (Нидерланды, США, Финляндия и др.) и пользуется все большей популярностью. Его суть заключается в том, что налогоплательщик до заключения контракта или соглашения с контрагентом *вправе обратиться в налоговый орган с запросом о согласовании налоговых последствий сделок.*

В начале 2014 года институт предварительного налогового разъяснения по оценке хозяйственных ситуаций было предложено ввести и в России. Эта идея получила закрепление в дорожной карте «Совершенствование налогового администрирования».

Скорее всего, процедура предварительного налогового разъяснения будет выглядеть следующим образом: налогоплательщик обращается в налоговый орган, предоставляет всю информацию по сделке (контракт со всеми доп. соглашениями, информацию о контрагентах и т.д.), а на выходе получает разъяснение, каким образом и в каком размере, по мнению налогового органа, налогоплательщик должен будет уплатить налог. Полагаю, для этого налоговым органам вполне должно хватить *трех месяцев – это был бы вполне разумный срок.* И в случае, если налогоплательщик соглашается с представленным порядком налогообложения и выполняет все его условия, то он должен быть освобожден от налоговой ответственности при возникновении спора.

Иными словами, предварительное налоговое разъяснение – это прерогатива исключительно налоговиков, только они могут полноценно оценить хозяйственную операцию налогоплательщика с точки зрения фискального органа и дать на нее свое заключение.

Скорее всего, подать заявление о предоставлении соответствующего разъяснения можно будет лишь по тем сделкам, которые не являются предметом выездной налоговой проверки или предметом налогового спора, рассматриваемого в суде.

В связи с тем, что эта процедура подпадает под понятие государственной услуги, то целесообразно установить за нее *определенную плату в виде госпо-*

шлины. Стоимость такой услуги, на мой взгляд, должна определяться в процентном соотношении к цене сделки по аналогии с госпошлиной за рассмотрение дел в суде. Но здесь важно не перегнуть палку, чтобы налогоплательщик был заинтересован в данной процедуре: слишком высокая цена однозначно отпугнет потенциальных заявителей.

В ноябре 2014 года Сергей Аракелов рассказал о новых подходах к администрированию налогов. Приведем основные выводы, которые можно сделать из выступления заместителя руководителя ФНС РФ.

В результате подписания Президентом закона о введении в РФ института налогового мониторинга удалось реализовать проект по внедрению досудебных способов урегулирования споров. Были введены процедуры внутреннего пересмотра по всем спорам – как по налоговым, так и по вопросам регистрации.

С введением досудебного порядка у вышестоящих налоговых органов появилось право самостоятельно отменять неправильные решения территориальных налоговых органов. Были добавлены новые категории споров: помимо проверок добавилось досудебное обжалование на действие и бездействие налоговых органов (жалобы на требования, уведомления, несвоевременный возврат налогов, процессуальные моменты, включая регистрацию юридических лиц).

Реализация данного проекта способствует улучшению качества налогового администрирования, снижению количества споров и повышению определенности в применении норм налогового законодательства. Так, за последние годы количество жалоб налогоплательщиков сократилось на треть, а количество судебных споров – в 2 раза.

Главная задача механизма внутреннего пересмотра заключается в том, чтобы быстро и оперативно реагировать на возникающие спорные вопросы.

Также Аракелов заявил, что в планах у ФНС реализовать новшество, которое будет называться налоговой медиацией.

Налоговая медиация – подключение к рассмотрению спорных вопросов лица, которому бы доверяли обе стороны: государство в лице налоговых органов и налогоплательщик. Медиаторами могли бы стать судьи в отставке или

представители научного сообщества – специалисты в той или иной области¹³.

Сам механизм налоговой медиации используется во многих странах. Он позволит разрешить наиболее сложные споры, требующие специальных знаний.

Итак, можно выделить несколько новых институтов по сокращению издержек налогового администрирования: *горизонтальный мониторинг, предварительные разъяснения, развитие информационных технологий, досудебное урегулирование споров, налоговая медиация*. Данные методы способствуют снижению административных затрат, а следовательно и росту эффективности деятельности налоговых органов.

Таким образом, как показал опыт ФНС РФ, внедрение альтернативных методов разрешения споров является эффективным и приводит к улучшению администрирования и снижению конфликтности.

3.3 Методы сокращения трансакционных издержек налогового администрирования

Ключевым фактором эффективности налогообложения выступает снижение издержек. Сокращение уровня издержек до приемлемого уровня требует реализации комплекса мер, в том числе совершенствования судебной системы, повышения налоговой культуры налогоплательщиков, снижения административных барьеров при регистрации и снятии с учета налогоплательщиков.

Одним из методов сокращения трансакционных издержек является *налоговое консультирование*.

На современном этапе экономического развития внедрение института налогового консультирования было необходимо, особенно для налогоплательщиков категории массового обслуживания, ввиду наличия следующих факторов:

- развитие нормативного регулирования условий налогообложения ведет к усложнению законодательства, снижает уровень понимания налоговых правил и оперативность адаптации налогоплательщиков к изменившимся условиям;
- потребность в индивидуальной профессиональной помощи примени-

¹³Аракелов С.А. О новых подходах службы к администрированию налогов. М., 2014. С. 78.

тельно к конкретным проблемам налогоплательщика исходя из сложившейся практической ситуации;

- активный характер процесса консультирования, предполагающий предупреждение роста налоговой нагрузки и минимизацию издержек по уплате налогов в рамках действующего законодательства;

- налоговая проблематика предполагает комплексный подход на основе объединения многих сфер профессионального знания (сферы права, экономики, финансов, бухгалтерского учета, технологических процессов);

- налоговые отношения имеют высокий конфликтный потенциал, определяемый объективными противоречиями между фискальными интересами государства, которые направлены на максимизацию налоговых доходов бюджета, и личными интересами налогоплательщиков, ориентированных на экономию непродуктивных расходов.

НК РФ – это один из рекорсменов среди кодексов по частоте вносимых изменений. Общая часть НК РФ действует с 1 января 2000 года, и за это время поправки вносились в нее более 200 раз. Одно это уже затрудняет исчисление налогов – но налоговый закон к тому же и сформулирован непросто.

Поэтому услуги налоговых консультантов, помогающих разобраться в хитросплетениях налоговых норм, весьма востребованы – особенно бизнесом. Конечно, сегодня специальный правовой статус налоговых консультантов в законе не закреплен, однако эта отрасль консалтинга уже давно и успешно развивается. Обычно в качестве налоговых консультантов выступают адвокаты (или, как уточняют они сами, «налоговые адвокаты»), юрисконсульты, не имеющие адвокатского статуса, либо экономисты.

Сегодня у таких специалистов есть возможность подтвердить свою компетентность путем сдачи квалификационного экзамена в Палате налоговых консультантов и получить соответствующий аттестат. На сегодняшний день выдано более 10 тыс. квалификационных аттестатов по специальности «Консультант по налогам и сборам».

В конце мая 2014 в Госдуму поступил законопроект «О налоговом кон-

сультирования», закрепляющий основы правового статуса налоговых консультантов и правила оказания ими услуг.

Данный закон вступил в силу с 1 января 2015 года.

Итак, налоговое консультирование – квалифицированная помощь, оказываемая на профессиональной основе лицами, получившими статус налогового консультанта, физическим и юридическим лицам (далее – «доверители») по защите и обеспечению их законных прав и интересов как участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, налоговое консультирование – это еще один шаг к сокращению транзакционных издержек, а также к оказанию помощи налогоплательщикам и увеличению грамотности этих налогоплательщиков.

Одной из главных задач, стоящих перед налоговыми органами, является повышение эффективности налогового администрирования.

В 2014 году была утверждена «Дорожная карта», направленная на улучшение качества налогового администрирования, которое не должно являться барьером для развития предпринимательской деятельности¹⁴.

План мероприятий «Совершенствование налогового администрирования» направлен на совершенствование и оптимизацию системы налогового администрирования с созданием комфортных условий взаимодействия бизнеса (предпринимателей) и органов государственной власти в части процедур подачи и формирования налоговой отчетности, а также усовершенствования принципов документооборота.

Целями «Дорожной карты» являются:

- сокращение временных и материальных затрат предпринимателей на подготовку и представление налоговой отчетности, уплату налогов;
- улучшение взаимоотношений между налогоплательщиками в лице предпринимательского сообщества и налоговыми органами с учетом лучших международных практик;

¹⁴ Доклад о результатах и основных направлениях деятельности ФНС РФ на 2014-2016 гг. [Электронный ресурс] // Федеральная Налоговая служба : офиц. сайт. URL : http://www.nalog.ru/rn71/activities_fts/ (дата обращения: 01.05.2017).

- сближение правил налогового и бухгалтерского учета;
- повышение эффективности механизмов администрирования налога на добавленную стоимость;
- стимулирование перехода налогоплательщиков и налоговых органов на электронный документооборот;
- совершенствование администрирования специальных налоговых режимов, применяемых отдельными категориями налогоплательщиков.

Реализация «дорожной карты» приведет к следующим результатам: сокращение времени взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов; упрощение правил ведения бухгалтерского и налогового учета и повышение прозрачности правоприменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Также конечным результатом решения данной задачи должно стать увеличение доли налогоплательщиков, положительно оценивающих работу налоговых органов.

Так, в соответствии с распоряжением Правительства РФ, в котором представлены показатели для оценки эффективности, обозначено время, которое затрачивают налогоплательщики для исчисления и уплаты налогов.

Таким образом, реализация карты приведет к достижению ключевых показателей эффективности, определенных в таблице 20.

Таблица 20 – Показатели эффективности плана «Дорожная карта»

Наименование показателя	2013г.	2015г.	2018г.
Позиция РФ в рейтинге «Ведение бизнеса» Всемирного банка по показателю Paying Taxes	64	50	40
Доля субъектов бизнеса, оценивающих положительно процедуры формирования и сдачи налоговой отчетности и взаимодействие с налоговыми органами (%)	75,6	75,9	76,1
Среднее время трудозатрат (в часах), потраченных на подготовку и сдачу налоговой отчетности	177	140–160	120–150

Как видно из таблицы, количество часов, которые затрачивают налого-

плательщики на исчисление и уплату налогов сокращается. Если в 2013 году в среднем тратится примерно 177 часов в, то к 2018 году данный показатель должен сократиться до 120 ч. Доля налогоплательщиков удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов незначительно, но увеличивается согласно произведенному прогнозу.

Непосредственными результатами решения данной задачи являются: исключение нареканий на работу налоговых органов (необоснованно большой объем запрашиваемых документов, трудности при получении пояснений от налогового инспектора и т.п.); уменьшение количества судебных исков со стороны налогоплательщиков; улучшение разъяснительной работы по применению законодательства о налогах и сборах; расширение сферы предоставляемых информационных услуг гражданам и юридическим лицам.

Также нельзя упускать из вида тот факт, что налоговое администрирование включает в себя налоговое законодательство, нормы которого регламентируют налоговые отношения в стране. Нормативно–правовые документы законодательства о налогах и сборах также определяют ответственность за нарушение установленных правил.

В рамках «Дорожной карты» были реализованы мероприятия, направленные на совершенствования налогового администрирования (таблица 21).

Таблица 21 – Мероприятия совершенствования налогового администрирования

Н.П.А.	Содержание	Ожидаемый эффект
1	2	3
Постановление Правительства Российской Федерации от 29.12.2014 № 1595 «О внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации».	Отменены командировочные удостоверения (форма № Т-10), служебные задания для направления в командировку и отчеты о его выполнении (форма № Т-10а)	Нет сведений
приказ Минфина России от 30.10.2014 № 126н, зарегистрирован в Минюсте России 02.12.2014 № 35053.	Сокращено время на уплату перечисление налогов, в том числе за счет снижения количества ошибок при перечислении налогоплательщиками налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации	Нет сведений

Продолжение таблицы 21

1	2	3
Налогового кодекса Российской Федерации».		
постановление Правительства Российской Федерации от 29.11.2014 № 1279 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137».	Сокращен избыточный документооборот за счет выставления сводных счетов-фактур и счетов-фактур от имени агента	Нет сведений
федеральный закон от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».	Установлен официальный статус «личного кабинета налогоплательщика»	Нет сведений
федеральный закон от 21.07.2014 № 238-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 12 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям».	Упрощены правила ведения учета по НДС, сокращен избыточный документооборот с 1 января 2015 г., и сокращено время на учет счетов-фактур у налогоплательщика	Нет сведений
федеральный закон от 20.04.2014 № 81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».	Упрощен налоговый учет, устранены положения, препятствующие использованию в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, правил, аналогичных правилам бухгалтерского учета	Нет сведений
приказ Минфина России от 27.03.2014 № 20н, зарегистрирован Минюстом России 08.05.2014 № 32202.	Закреплено опубликование новых стандартов бухгалтерского учета не менее чем за 6 месяцев до даты начала отчетного периода	Нет сведений
приказ ФНС России от 18.03.2014 № ММВ-7-6/87@.	Сокращено количество ошибок, снижены временные затраты за счет унификации кодов в формах деклараций и расчетах по разным налогам и сборам начиная с представления отчетности за 2014 год	Нет сведений

Утвержденный Правительством РФ план мероприятий направлен на создание комфортных условий взаимодействия бизнеса и органов государственной власти в части процедур подачи и формирования налоговой отчетности, а также усовершенствования принципов документооборота. В частности, предлагается увеличить время между публикацией нормативных актов, затрагивающих вопросы подготовки и сдачи отчетности, и их вступлением в силу.

Что же касается Амурской области, об основных направлениях совершенствования налогового администрирования можно судить исходя направлений налоговой политики на период 2017-2019 гг. Совершенствование налогового администрирования будет обеспечено посредством:

- мониторинга постановки на налоговый учет предприятий и организаций, реализующих региональные инвестиционные проекты на территории области, включая имущество и транспортные средства;

- взаимодействия между Правительством области, органами местного самоуправления, налоговой службой области в части выявления незарегистрированных объектов недвижимости и другим вопросам;

- организации системной работы с консолидированными налогоплательщиками, осуществляющими деятельность на территории области;

- проведение мониторинга налоговых поступлений в областной бюджет, а также объемов недоимки;

- рассмотрения на заседаниях рабочей группы по повышению эффективности работы по увеличению доходов бюджетов Амурской области следующих вопросов:

- 1) недоимка налоговых поступлений в областной бюджет;

- 2) налоговой отдачи от каждой в отдельности сферы (отрасли) экономики, налогового потенциала муниципальных образований по основным видам муниципальных налогов (налог на имущество физических лиц, земельный налог);

- 3) динамика поступлений федеральных, региональных и местных налогов;

- 4) мониторинга налоговой нагрузки по видам экономической деятельности;

- 5) совершенствования информационного обмена между Правительством области и налогоплательщиком, методов работы с ними¹⁵.

¹⁵Основные направления налоговой политики амурской области на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов[Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Данные мероприятия приведут к результатам, указанным в стратегии социально-экономического развития Амурской области на период до 2025 года, утвержденной постановлением Правительства области от 13.07.2012. В стратегии указаны основные тенденции развития российской экономики и Амурской области.

Возобновление политики роста налогов. В условиях роста расходов бюджета повышение налогов практически неизбежно. Существенно повысятся социальные отчисления, усилятся налогообложение углеводородов.

Повышение налогообложения дестимулирует структурную модернизацию, наиболее болезненно влияя на отрасли с высокой долей затрат труда. Реализация дискретных мер экономической политики с целью создания точек инновационного роста с беспрецедентным набором налоговых и административных льгот – от низкой ставки социальных отчислений до введения собственных правоохранительных, налоговых и таможенных органов и режимов. Наряду с этим осуществляется адресная поддержка отраслей и секторов, признанных приоритетными: энергоэффективность и энергосбережение, ядерные, космические, медицинские и информационные технологии.

Реализация оптимального сценария развития позволит поэтапно достичь основных показателей социально-экономического развития Амурской области, количественные значения которых представлены в таблице 22.

Таблица 22– Основные показатели социально-экономического развития Амурской области на период до 2025 года

Показатели	Единица измерения	2010 г.	2015 г.	2020 г.	2025 г.
Валовой региональный продукт	млрд. руб.	179,5	314,1	556,6	997,8
Средние за 5 лет темпы прироста ВРП	%	4,3	6,0	7,3	6,1
Уровень самообеспеченности консолидированного бюджета	%	60,9	64,2	67,4	70,6
Инвестиции в основной капитал	млрд. руб.	83,9	185,0	276,3	410,3

Реализация выше приведенных показателей значительно повысит не только уровень жизни населения в Амурской области, но и продвинет уровень экономики на новый уровень относительно всех регионов в ДФО. Следовательно, повысится поступление доходов в бюджет и уровень налогового администрирования.

Совершенствование налогового администрирования необходимо для расширения финансовой базы, экономического и социального развития государства, поэтому оно остается важнейшей задачей, стоящей перед органами власти всех уровней.

Налоговое администрирование – важнейшая сфера научно-практических исследований и методических действий, являющихся частью общей теории и практики управления¹⁶.

¹⁶Солярик М.А. Налоговое администрирование в современных условиях: характеристика основных элементов. М., 2012. С. 15.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговая система Российской Федерации является важнейшим элементом развития рыночной экономики. Именно налоги составляют доходную часть федерального, региональных и местных бюджетов страны, являясь, таким образом, основным источником доходов государства. Выполняя фискальную функцию, налоги, кроме того, представляют собой важнейший инструмент экономического воздействия государства на структуру и динамику общественного воспроизводства и социально-экономические параметры страны.

Для определения эффективности деятельности налоговых органов важное значение имеет принцип «дешевизны», предложенный еще Адамом Смитом. Налоговая деятельность неэффективна, если значительная часть налоговых платежей расходуется на содержание налоговых органов. С другой стороны, низкая зарплата сотрудников налоговых органов приводит к оттоку высококвалифицированных специалистов в коммерческие структуры, порождает коррупцию.

Эффективная налоговая система (включающая как основные элементы налогообложения, так и процедуры налогового администрирования) должна соответствовать следующим основным требованиям.

Во-первых, учитывая, что за счет налоговых поступлений формируется более 70 % доходов бюджетной системы Российской Федерации, налоговая система должна обеспечивать устойчивое формирование бюджетных доходов, необходимых для исполнения расходных обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также осуществление Федеральной налоговой службой и ее территориальными органами функций главного администратора доходов соответствующих бюджетов.

Во-вторых, уровень и структура налоговой нагрузки не должны ухудшать условия для экономического роста, искажать условия конкуренции, препятствовать притоку инвестиций. В современных условиях налоговая политика является одним из наиболее значимых инструментов для повышения конкурентоспособности экономики Российской Федерации.

В-третьих, администрирование налоговых платежей должно осуществляться на основе минимизации издержек для экономических субъектов за счет совершенствования налогового учета и отчетности, устранения неопределенности, пробелов и внутренних противоречий налогового законодательства, регламентации, повышения прозрачности и упрощения процедур взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами.

Результативность работы налоговых органов в Амурской области прежде всего определяется собираемостью налогов и сборов. Исходя из этого можно сделать вывод, что в 2015 по сравнению с 2014 годом в целом по налоговым доходам наблюдается спад в размере 328 млн.руб., что составило порядка 1 % от доходов 2014 года, однако выросли такие статьи дохода как «Налог на прибыль» на 4 %, «Налог на доходы физических лиц» на 0,4 % и «Остальные налоги» на 14 %.

Если сравнивать 2015 и 2016 год то наблюдается положительная динамика роста налоговых доходов в бюджете Амурской области и составила она 9 %. По всем видам налогов наблюдается рост, кроме налога на добычу полезных ископаемых, собираемость этого налога упала на 16 % по сравнению с 2015 годом. В статье «Остальные года» виден положительный рост на протяжении всех трех анализируемых годов. Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы растет небольшими темпами в течение трех исследуемых лет. Это связано с нарушением налогового законодательства налогоплательщиками. В 2015 году начислено дополнительных платежей в размере 3 3 801 925 тыс.руб., что составляет 104 % от суммы 2014 года. В 2016 году начислено платежей на сумму 2 054 542 тыс.руб., что составляет 107 % от суммы 2015 года.

Из всех инспекций уровень собираемости налогов и сборов самый высокий у ИФНС № 1, в 2014 году сумма собранных инспекцией налогов составила 16 441 156 тыс.руб., в 2015– 16 010 663 тыс.руб., а в 2016 – 16 923 482 тыс.руб. Поступление наименьшей суммы налогов и сборов в Амурской области обеспечивает ИФНС № 6, в 2014 году инспекцией было собрано 1 196 814 тыс.руб., в

2015 – 1 489 270 тыс.руб., а в 2016 – 1 653 390 тыс.руб. Стоит отметить, что уровень собираемости налогов и сборов по каждой инспекции зависит от количества налогоплательщиков, администрируемых инспекцией и уровня социально-экономического развития территории, которая подведомственна инспекции.

Рассматривая затраты налоговых органов Амурской области для обеспечения своей работы сделаны следующие выводы. Общий объем бюджетных средств за 3 исследуемых года вырос с 750 924 тыс.руб. до 826 981 тыс.руб. Хотя в 2015 по сравнению с 2014 году расходы на содержание налоговых органов снижались с 750 924 тыс.руб. до 736 712 тыс.руб. Представленные данные свидетельствуют об увеличении расходования бюджетных средств налоговыми органами Амурской области.

Была рассмотрена структура и численность работников налоговых органов и сделан вывод о том, что прослеживается общая тенденция к оптимизации (снижению) численности работников налоговых органов, за исключением лишь одной инспекции: УФНС по Амурской области. В данной инспекции в 2016 году наблюдается рост численности рабочего персонала на 12,9 %. Данный показатель коррелируется с вышеприведенными данными, в этой инспекции наблюдается наибольший темп роста расходования денежных средств, это напрямую связано с увеличением численности рабочего персонала.

В целом по всем инспекциям Амурской области в 2015 году по сравнению с 2014 годом выявлено снижение затрат на содержание одного работника на 0,4 %. В 2016 году, напротив, по сравнению с 2015 наблюдается рост затрат на содержание одного работника, прирост составил 15,9 %

Наибольшее поступление налогов и сборов на 1 рубль затраченных средств в 2015 и 2015 годах в ИНФС № 1. В 2016 году больше всего поступило налогов и сборов на 1 рубль затраченных средств в ИФНС № 7. Наименьшее поступление налогов и сборов на протяжении трех лет в ИФНС № 6. В 2014 году – 24,2 рубля, в 2015 – 31,5 рублей, в 2016 – 32 рубля. Наибольший прирост налогов и сборов на 1 рубль затраченных средств был в ИНФС № 4, в 2015 году по сравнению с 2014 он составил 32,5 %; в целом по всем инспекциям в 2015

году прирост составил 4,12 %, в 2016 году он снизился и составил 5,9 %.

Для реализации поставленной цели исследования предлагается основные направления, способствующие снижению издержек налогового администрирования. Таковыми являются оптимизация численности работников налоговых органов. Особое внимание, по моему мнению, следует уделить работникам звена МОП, поскольку не была выявлена прямая зависимость между численностью работниками МОП и общей численностью работников инспекций. Также, предлагается присоединить малоэффективные инспекции к другим. Что касается снижения транзакционных издержек, то это прежде всего улучшения автоматизации процесса обработки данных.

Цели и задачи выпускной квалификационной работы выполнены.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Артеменко, Г.А. Совершенствование системы налогового администрирования в России: дис... доктор экон. наук.: 08.00.10 / Г.А. Артеменко. – Ростов-на-Дону, 2014. – 380 с.
- 2 Артеменко, Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации / Д.А. Артеменко. – М.: Академия, 2014. – 55 с.
- 3 Белякова, Э.И. Отдельные вопросы определения приоритетных направлений контрольной работы налоговых органов / Э.И. Белякова // Наука и практика: проблемы, идеи, инновации. – 2014. – № 3. – С. 19.
- 4 Богатырев, О.Г. О проекте модернизации налоговых органов АИС «Налог 3» / О.Г. Богатырев // Налоговый вестник. – 2014. – № 5. – С. 10.
- 5 Быков, С.С. Учетная политика как инструмент снижения издержек налогообложения / С.С. Быков // Известия ИГЗА. – 2015. – № 1 (63). – С. 34-37.
- 6 Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 13.06.2013 г. «О бюджетной политике на 2014-2016 годы» [Электронный ресурс] // Российская газета : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2013/06/13/stenogramma.html>. – 25.04.2017.
- 7 Виноградова, А.А. Способы управления налоговыми затратами / А.А. Виноградова // Расчет. – 2015. – № 1. – С. 14-16.
- 8 Гончаренко, Л.И. Налоговое администрирование: учеб.пособие / Л.И. Гончаренко. – М.: КноРус, 2014. – 447 с.
- 9 Грищенко, А.В. Обзор изменений правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации в 2013-2014 гг. и перспективы развития до 2020 г. / А.В. Грищенко // Финансовый менеджмент. – 2014. – № 6. – С. 104.
- 10 Дармаев, А.В. Снижение издержек налогового администрирования: дис ... канд. экон. наук : 08.00.10 / А.В. Дармаев. – М.: Приор, 2014. – 160 с.
- 11 Дармаев, А.В. Снижение издержек налогового администрирования: дис ... канд. экон. наук: 08.00.10 / А.В. Дармаев. – М.: Академия, 2015. – 160 с.
- 12 Даршин, М.Г. Снижение трансакционных издержек налогового администрирования. М., 2015. С. 16.

13 Даршин, М.Г. Методика оценки эффективности функционирования налоговых органов. М., 2015. С. 45.

14 Довин, Н.А. Налоговая политика в современных условиях России. М., 2016. С. 75.

15 Доклад о результатах и основных направлениях деятельности ФНС РФ на 2013-2014 гг. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

16 Ефремова, Т.А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования / Т.А. Ефремова // Финансовое право и управление. – 2015. – № 2. – С. 4.

17 Иванов, А.Г. Администрирование налогов [Электронный ресурс] // Сейчас.Ру : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/comm/191>. – 28.04.2017.

18 Ильин, И.Е. Новое в налоговом администрировании / И.Е. Ильин // Аудитор. – 2015. – № 11. – С. 77.

19 Калашникова, И.Н. Результативность налоговых проверок как показатель эффективности налогового администрирования / И.Н. Калашникова // Региональная экономика: теория и практика. – 2015. – № 17 (110). – С. 15.

20 Калашникова, И.Н. Управление налоговыми органами в России / И.Н. Калашникова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2014. – № 2 (26). – Саратов: СГСЭУ, 2014. – С. 145-158.

21 Киреенко, А.П. Оценка издержек налогового администрирования в российской федерации / А.П. Киреенко // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2004. – № 4. – С. 10.

22 Киреенко, А.П. Трансформация налоговой системы в условиях усиления взаимодействия с предпринимательской средой: теория и практика: дис... доктор экон. наук: 08.00.10 / А.П. Киреенко. – Иркутск: БГУЭиП, 2015. – 329 с.

23 Лаврухина, Н.В. Разработка системы налогообложения промышленного предприятия как элемента его интеллектуального капитала / Н.В. Лавру-

хина // Наука и образование – Электронное научное издание МГТУ. – 2015. – № 1. – С. 45-58.

24 Максимова, Л. Администраторы доходов: порядок отражения в бюджетном учете поступлений / Л. Максимова // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – № 1. – С. 78.

25 Максимова, Л.В. Совершенствование налогового администрирования / Л.В. Максимова // Российский налоговый курьер. – 2016. – № 10. – С. 12.

26 Малышев, С.А. Об аналитической составляющей в налоговом администрировании / С.А. Малышев, Т.И. Осипова, М.Е. Шашкина // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 42. – С. 15-17.

27 Министерство финансов РФ [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.minfin.ru/>. – 15.04.2017.

28 Мишенина, М.С. Налоговое администрирование в России [Электронный ресурс] // Налоги и налогообложение : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://nalogpro.ru/nalogovoe-administrirovanie-v-rossii/>. – 23.04.2017.

29 Мишустин, М.В. Новая философия налогового администрирования / М.В. Мишустин // Налоговая политика и практика. – 2014. – № 6 (102). – С. 7-9.

30 Мишустин, М.В. Повышение качества и эффективности налогового администрирования [Электронный ресурс] : электрон.правовой справ. Консультант Плюс. – М.: Консультант, 2015. – 1 эл. опт.диск (CD-ROM).

31 Основные направления бюджетной политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов [Электронный ресурс] // Министерство Финансов РФ : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.minfin.ru/>. – 10.06.2017.

32 Основные направления налоговой политики РФ на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/>. – 15.05.2017.

33 Положение об территориальных органах Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/>. – 15.05.2017.

34 Положение об Управлении Федеральной налоговой службы по субъ-

екту [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/>. – 15.05.2017.

35 Правительство Амурской области [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.amurobl.ru/>. – 15.05.2017.

36 Приказ Федеральной налоговой службы от 20 сентября 2012 г. № ММВ-7-5/637@ «О внесении изменений в приказ ФНС России от 09.03.2011 № ММВ-7-5/192@ «Об утверждении Порядка проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого распорядителями и получателями средств федерального бюджета, подведомственными ФНС России» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

37 Приказ Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММВ-3-06/333 @ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» Федеральный закон от 27.07.2004 ФЗ № 79 «О государственной гражданской службе РФ» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

38 Самонин, А.И. Администрирование поступлений в бюджеты / А.И. Самонин // Ваш бюджетный учет. – 2015. – № 10. – С. 22.

39 Солярик, М.А. Налоговое администрирование в современных условиях: характеристика основных элементов / М.А. Солярик. – М.: Академия, 2016. – 15 с.

40 Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.garant.ru/>. – 14.05.2017.

41 Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/>. – 15.05.2017.

42 Указ Президента РФ от 31 декабря 2010 г. № 1657 «Об оптимизации численности федеральных государственных гражданских служащих и работников федеральных государственных органов» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

43 Федеральная налоговая служба по Амурской области [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.nalog28.ru/>. – 10.04.2017.

44 Федеральная налоговая служба РФ [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.nalog.ru/>. – 10.05.2017.

45 Федеральный закон от 02.12.2013 № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.minfin.ru/common/upload/library/2013/12/>. – 12.05.2017.

46 Шаталов, С.Д. Налоговое администрирование в части поддержки инновационной деятельности / С.Д. Шаталов // Российский налоговый курьер. – 2015. – № 8. – С. 7.

47 Шохина, Е.С. Рывок навстречу инвесторам [Электронный ресурс] // Эксперт.Ру : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://expert.ru/2013/10/29/ryivok-navstrechu-investoram/?n=667>. – 02.05.2017.

48 Экономическая экспертная группа [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.eeg.ru/>. – 20.04.2017.

49 Юрьева, Л.Ю. Понятие и содержание налогового администрирования [Электронный ресурс] // Экономика и право : офиц. сайт. – Режим доступа : <http://economy.law-books.ru/1-1-10/2-1-1-10.doc>. – 04.05.2017.

50 Якунина, Т.А. Модернизация налоговой системы в условиях транзитивной экономики: теоретический аспект: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.01 / Т.А. Якунина. – Краснодар: КГЭУ, 2015. – 160 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Сведения об исполнении бюджета в части расходов Управлением Федеральной налоговой службы по Амурской области по состоянию: на 1 января 2015 г.

Таблица А.1 Исполнение бюджета в части расходов УФНС России по Амурской области

Наименование	Исполнено (руб.)
УФНС России по Амурской области	158 658 147,31
Межрайонная ИФНС России № 1 по Амурской области	205 504 299,95
Межрайонная ИФНС России № 2 по Амурской области	60 218 293,57
Межрайонная ИФНС России № 3 по Амурской области	63 701 875,25
Межрайонная ИФНС России № 4 по Амурской области	44 970 717,32
Межрайонная ИФНС России № 5 по Амурской области	80 372 414,49
Межрайонная ИФНС России № 6 по Амурской области	49 452 747,13
Межрайонная ИФНС России № 7 по Амурской области	88 049 001,04