

# ФИНАНСОВАЯ, НАЛОГОВАЯ И ДЕНЕЖНО-КРЕДИТНАЯ ПОЛИТИКА

---

УДК 331.361:339.5  
ББК 65.240

**А.П. КИРЕЕНКО**  
*проректор по научной работе  
Байкальского государственного университета экономики и права,  
доктор экономических наук, профессор, г. Иркутск  
e-mail: kireenko-ap@isea.ru*

## ИЗДЕРЖКИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ, ИХ ИЗМЕРЕНИЕ И ОЦЕНКА\*

---

Рассматривается понятие и состав издержек налогообложения и налогового администрирования. Дается характеристика уровня и динамики издержек налогового администрирования в России в конце XIX–начале XX в. и Российской Федерации в 1999–2010 гг.

*Ключевые слова:* издержки налогового администрирования; издержки налогообложения; налоговые органы.

---

**A.P. KIREENKO**  
*Vice-Rector for Research, Doctor of Economics, Professor,  
Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk  
e-mail: kireenko-ap@isea.ru*

## TAX ADMINISTRATION COSTS IN RUSSIAN TAX SYSTEM, THEIR MEASUREMENT AND ESTIMATION

---

The article studies cost concept and cost components of taxation and tax administration. The author characterizes the level and dynamics of tax administration costs in Russia in the end of 19th–the beginning of 20th centuries and in the Russian Federation in 1999–2010.

*Keywords:* tax administration costs; tax costs; tax authorities.

---

Функционирование налоговой системы обеспечивается за счет двух видов издержек: издержек государственных органов на взимание налогов и издержек налогоплательщиков и иных обязанных лиц, связанных с соблюдением налогового законодательства. В совокупности эти два вида издержек составляют «расходы по эксплуатации» налоговой системы (рис. 1).

В зависимости от ветви власти, осуществляющей расходы, среди этих издержек условно, на наш взгляд, можно выделить:

– *расходы органов законодательной власти Российской Федерации и субъектов РФ на подготовку и принятие актов законодательства о налогах и сборах (в том числе в связи с проведением научно-исследовательских разработок в сфере налогообложения, разработкой проектов актов законодательства о налогах и сборах, экспертизой законопроектов), а также затраты на содержание представительных органов в части, приходящейся на акты законодательства о налогах и сборах;*

---

\* Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-30 «Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования», реализуемого в рамках госзадания Минобрнауки России.

– расходы органов местного самоуправления, возникающие главным образом на уровне их представительных органов по поводу принятия актов законодательства о налогах, а также на уровне финансовых органов по поводу разъяснения актов законодательства о налогах и сборах местного значения и принятия решений об отсрочке-рассрочке уплаты налога;

– расходы органов судебной власти, возникающие в связи с тем, что значительная доля дел в арбитражных судах и судах общей юрисдикции приходится на споры, связанные с налогообложением;

– расходы органов исполнительной власти Российской Федерации и субъектов РФ, состоящие главным образом из средств, направляемых на создание и функционирование финансовых, налоговых, таможенных и иных органов, так или иначе задействованных в процессе налогообложения (это собственно основная часть издержек налогового администрирования).

Расходы на содержание налоговых органов практически полностью связаны с налогообложением, так как главными задачами налоговых органов являются контроль за соблюдением законодательства о налогах и

сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов (исключением являются некоторые функции налоговых органов, например контроль за производством и оборотом табачной продукции и валютный контроль). Издержки остальных государственных органов связаны с налогообложением лишь частично. Поэтому, можно сказать, что ИНА в широком смысле — это издержки всех государственных органов, связанные с налогообложением, а ИНА в узком смысле — это издержки налоговых органов.

Вопросы измерения и оценки издержек или расходов на налоговое администрирование пока не нашли должного отражения в отечественной экономической науке. Более важными аспектами для исследования считаются уровень налогов и их распределение, хотя даже установление «правильных» налогов не гарантирует их автоматическое поступление в бюджет. Анализ структуры и динамики собственных расходов проводят сами налоговые органы, но данная информация содержится в их ведомственной отчетности, является закрытой и недоступна для сторонних исследователей.

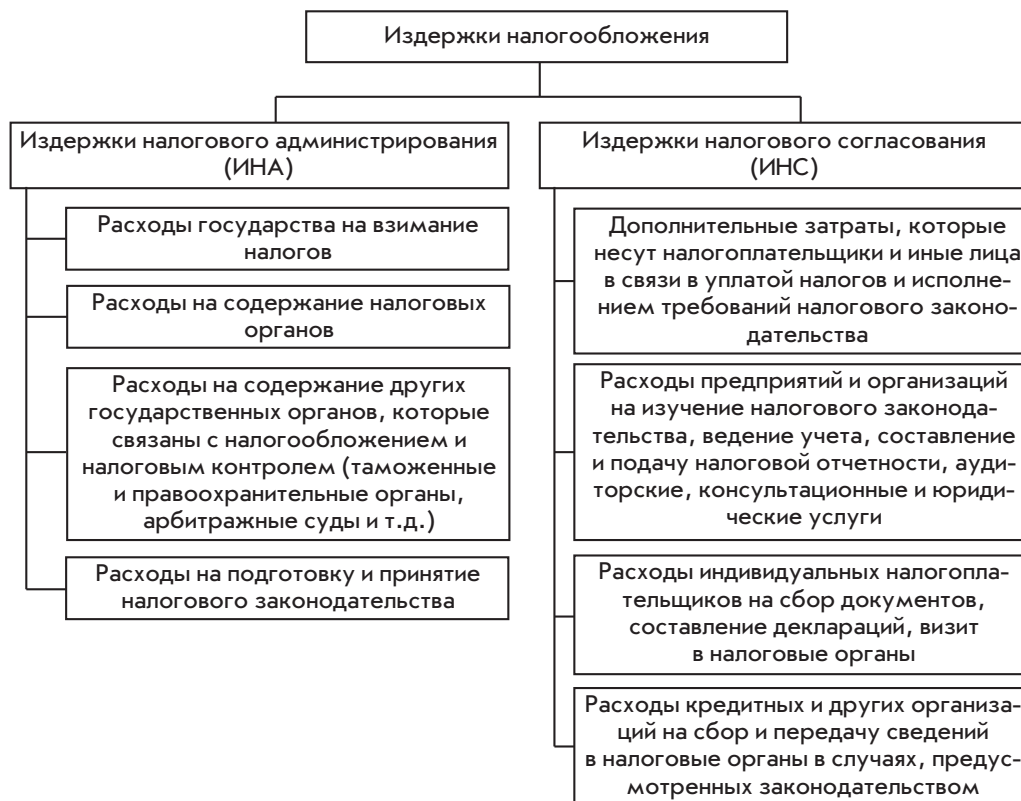


Рис. 1. Состав издержек налогообложения

Основным показателем, характеризующим ИНА, является их доля в налоговых доходах, которая может определяться как для определенного налога, так и всей совокупности налогов и сборов. Эта доля может выражаться в процентах или в затратах на сбор 100 единиц налоговых доходов.

Попробуем проанализировать ИНА в Российской налоговой системе.

Самые ранние статистические данные, по которым можно провести корректную оценку ИНА в России, относятся к концу XIX—началу XX вв. Напомним, что в начале 80-х гг. XIX в. усложняющаяся налоговая система потребовала реформ в области контроля и создания соответствующих административных учреждений, а с 1885 г. в России началось становление специализированной податной службы. 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 доходов (рис. 2).



Рис. 2. Издержки налогового администрирования в России в конце XIX—начале XX вв. (составлено по: [3])

На рис. 2 видно, что 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 100 р. налоговых доходов. Однако со становлением специализированной Податной службы и учреждением должности податных инспекторов ситуация стабилизировалась. Дальнейшее ухудшение положения со взиманием налоговых платежей связано с хронической неплатежеспособностью крестьянства по причине непосильности лежащего на нем податного бремени.

Следует отметить, что в дальнейшем тенденция к росту ИНА сохранилась. Так, расходы по взиманию налогов в России оценивались в 1912 г. около 2% расходов бюджета или 59,5 млн р. [1, с. 47]. В Великобритании в рассматриваемом периоде издержки взимания прямых податей составляли 3,3% от валовых доходов, непрямых — 4,2%; в Пруссии, где податное управление считалось одним из лучших, издержки составляли соответственно 4,0% и 9,6% [2, с. 34].

Оценить издержки налогового администрирования в советский период практически невозможно, так как, во-первых, сбором налогов занимались финансовые органы, для которых сбор налогов был одной из многих функций и нельзя выделить издержки на взимание налогов из общей суммы издержек. Во-вторых, налогами как таковыми являлись только часть поступлений от государственных предприятий и организаций, остальные платежи представляли собой изъятие части средств по индивидуальным нормативам.

При попытке изучения ИНА в Российской Федерации после введения современной налоговой системы мы столкнулись с двумя проблемами.

Первая проблема — отсутствие сопоставимых данных о налоговых доходах. В первую очередь это касается социальных платежей и налогов, связанных с внешнеэкономической деятельностью. До 2001 г. сбор и администрирование страховых взносов в социальные внебюджетные фонды осуществляли сами внебюджетные фонды: Пенсионный фонд (ПФ), Фонд социального страхования (ФСС), фонды обязательного медицинского страхования (ФОМС). С 2001 г. по 2010 г. взносы в социальные фонды были объединены в единый социальный налог (ЕСН), администрированием которого занимались налоговые органы. Суммы поступлений по

социальным фондам и ЕСН не включались в доходы консолидированного бюджета и учитывались отдельно. В составе доходов консолидированного бюджета значительное место занимают налоги на внешнюю торговлю и внешнеэкономические операции (их сбор осуществляют таможенные органы).

Поэтому при оценке уровня ИНА учитывались только расходы на содержание налоговых органов, а из состава налоговых доходов были выделены только налоговые доходы, администрируемые налоговыми органами без единого социального налога. В связи с этим в анализируемые данные не попали 2003–2005 гг., так как не удалось найти достоверную информацию о сумме налоговых доходов администрируемых налоговыми органами без ЕСН за этот период.

Вторая проблема — отсутствие сопоставимых данных о величине расходов на содержание государственных органов, осуществляющих сбор и администрирование налогов за период 1993–1998 гг. В 1993–1996 гг. данные о расходах бюджета на финансирование налоговых органов входили в общую сумму расходов на содержание финансовых органов. Опубликованные данные об исполнении федерального бюджета за 1997–1998 гг. включают в себя только обобщенную информацию о расходах на государственное управление и

не содержат данных об объемах реального финансирования налоговых органов.

Поэтому проиллюстрировать изменение ИНА в Российской Федерации оказалось возможным только за периоды с 1999 по 2002 гг. и с 2006 по 2010 гг. (табл. 1–2).

В 2010 г. один рубль бюджетных средств, расходуемых на содержание налоговых органов, обеспечил 79,5 р. налоговых поступлений (без обязательных страховых взносов). 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, то можно отметить их рост с 1,00 р. в 1999 г. до 1,09 р. в 2000 г. и стабилизацию в 2001–2002 гг. и новый рост в 2007 г. Следует отметить, что увеличение расходов в 2000 г. было связано с погашением задолженности федерального бюджета перед ФНС, возникшей в предыдущих периодах, в том числе и задолженности по выплатам работникам налоговых органов. Если в состав налоговых доходов, контролируемых ФНС, включить поступления по ЕСН, то расходы на сбор 100 р. налоговых доходов и ЕСН составят в 2002 г. 0,90 р., а в 2009 г. — 1,24 р.

Таблица 1

**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 2

**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

Составлено по данным: <http://www.nalog.ru> и Федерального закона «Об исполнении федерального бюджета» за соответствующие годы.

На основании данных табл. 1 и 2 можно сделать вывод о непрерывном росте расходов на содержание налоговых органов. Однако главным аспектом анализа ИНА является не столько характеристика их величины, сколько оценка эффективности произведенных затрат.

Подводя итог исследованию издержек налогового администрирования, следует отметить несколько моментов. Во-первых, данные издержки весьма высоки, включают в себя не только издержки на содержание налоговых органов, но и издержки на содержание других государственных органов,

участвующих в налогообложении, и при этом непрерывно растут.

Во-вторых, рост издержек не всегда приводит к сопоставимому росту доходов бюджета. Здесь первостепенную роль должно играть сопоставление налоговых доходов и с ростом ИНА. Только при оптимальном сочетании величины налогового бремени и ИНА возможно достичь максимального уровня доходов бюджета.

В-третьих, без учета издержек налогообложения в полном объеме нельзя на сегодня дать оценку эффективности работы налоговых органов.

#### Список использованной литературы

1. Боголепов М.И. Краткий курс финансовой науки. Харьков, 1929.
2. Гок К. Государственное хозяйство. Налоги и государственные долги. Киев, 1865.
3. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904.

#### Referenses

1. Bogolepov M.I. Kratkii kurs finansovoi nauki. Khar'kov, 1929.
2. Gok K. Gosudarstvennoe khozyaistvo. Nalogi i gosudarstvennye dolgi. Kiev, 1865.
3. Nitti F. Osnovnye nachala finansovoi nauki. M., 1904.