

СОДЕРЖАНИЕ И ПРЕДЕЛЫ КОМПЕТЕНЦИИ НАЛОГОВЫХ ИНСТИТУТОВ

© 2011 И.С. Вазарханов

кандидат экономических наук, доцент

Грозненский государственный нефтяной институт им. М.Д. Миллионщикова

E-mail: vazis@mail.ru

Понятие “компетентность налоговых институтов” рассматривается как категория экономического управления. Содержательная область этого понятия шире компетенции налоговых органов и включает в себя компетенцию налогоплательщиков. На базе классического функционального структурирования налогов обоснованы компетенции налоговых институтов: ключевая фискальная; ведущая - регулятивная и стимулирующая; функциональная - социальная, антитеневая, информационная, сервисная и иные специфические виды.

Ключевые слова: налоговый институт, налоговые органы, ключевая фискальная компетенция, ведущая компетенция, функциональная компетенция.

Использование институционального подхода - относительно новый шаг в изучении экономических процессов в налоговой сфере.

Отметим, что термин “налоговый институт” упомянут в Налоговом кодексе один раз в наименовании и в тексте ст. 11, но без раскрытия содержания¹. Однако само содержание налоговой деятельности полностью соответствует понятию института, который определяется как “совокупность, состоящая из правила и внешнего механизма принуждения индивидов к исполнению этого правила”².

Несмотря на отсутствие раскрытия содержания понятия “налоговый институт”, анализ его функционирования широко исследуется в рамках институциональной теории как в зарубежной, так и в отечественной литературе. Можно выделить работу Дж. Бьюкенена и Д. Бреннана “Власть налогообложения”³, в которой исследуются возможности правительства в области налогообложения и обосновывается необходимость сбалансированности государственного бюджета.

В отечественных разработках вопросы функционирования налоговых институтов рассматриваются при моделировании процессов уклонения от налогов, основываясь на том, что существуют разные типы налогового поведения, которые отличаются дифференцированной реакцией на действия государства по налоговому контролю⁴.

Использование институционального подхода в налоговой сфере позволит выявить новые существенные закономерности ее развития, выработать эффективную стратегию модернизации.

Действие институтов реализуется через знание существующих правил, информацию об экономической ситуации и ее влиянии на формирование определенного вида экономического поведения, которое строится на механизме принуждения к следованию правилам. Институциональная информация (знания о формальных и неформальных правилах, данные о хозяйственной ситуации и ожиданиях действий контрагентов) позволяет экономическим агентам выбирать определенный тип экономического поведения - организовать бизнес, формировать коммерческие предложения, вступать в договорные отношения и т.д. Через информационное единство институты реализуют функции координации действий экономических агентов. Для достижения такого эффекта необходимо не только наличие информации, но и способность ее воспринять и освоить. Знание и понимание правил в неразрывной связи с практической деятельностью формируют компетентность, которая характеризует квалификационный уровень исполнительных действий на индивидуальном уровне и в масштабах организации.

Достаточная компетентность позволяет реализовать способности организации в определенной предметной деятельности, и эта способность понимается как самостоятельная компетентность.

Термин “компетентность” происходит от латинского “competentia”⁵, что означает ведение, способность, принадлежность по праву, и обычно используется для определения:

а) предметной сферы, в которой субъект обладает познаниями (компетентность субъекта);

б) полномочий, которыми наделен субъект (в юридическом смысле - перечень прав и обязанностей субъекта).

Состав компетенции формирует полномочия организации, ее ответственность, правовые средства, формы и методы реализации прав и исполнения обязанностей. В современном законодательстве четко прописана компетенция всех государственных органов, в том числе и налоговых, т.е. определен круг вопросов, которые они правомочны разрешать. Содержание правовой компетенции налоговых органов исследуется в специализированной юридической литературе, и сама формулировка “компетенция налоговых органов” применяется очень широко: значительная часть законодательных положений, регулирующих деятельность налоговых органов, содержит ссылку на соответствующую компетенцию, “под которой в самом общем виде понимается законно установленный объем публичных дел, выполняемых уполномоченным субъектом”⁶. Не будет преувеличением утверждение, что все нормативно-правовые акты (от Налогового кодекса до письма налоговой инспекции) и судебные решения, регулирующие действия налоговых органов, формируют и уточняют их компетенцию. Например, решение Высшего Арбитражного суда от 19 февраля 2010 г. № ВАС-1894/10 по одному из судебных разбирательств с налогоплательщиком напрямую уточняет один из аспектов компетенции непосредственно: “В компетенцию налоговых органов не входит оценка целесообразности очередности использования коммерческим юридическим лицом расчетных счетов...” Уточнение и детализация компетенции налоговых органов - масштабная и постоянная работа. Однако важно определить различие между правовым понятием компетенции налоговых органов и компетенцией налоговых институтов.

Понятие компетенции налоговых институтов значительно шире и включает в себя компетенцию налоговых органов как компонент системы налоговых отношений, а также систему знаний, технологию действий, ресурсную обеспеченность (прежде всего в информационной сфере). Правовое понимание компетенции раскрывает регулирование процесса исполнения налоговыми органами и налогоплательщиками своей основной функции - уплачивать налоги. Реализация институциональной компетенции охватывает более широкую сферу и нацелена на достижение эффективного функционирования экономической системы. Компетенция

налогового института характеризует способность вырабатывать и проводить определенную политику регулирования и координации хозяйственной деятельности в сложно структурированной предметной области - от экономики страны до функционирования определенного вида предприятий или конкретных отраслей. Институциональная компетенция включает и налоговую политику, которая является результатом целесообразной деятельности институтов и проводится посредством методов, выходящих за рамки законодательно установленных процедур, и включающих в себя: управление, информирование (пропаганду), воспитание, консультирование⁷.

Правовое содержание понятия компетенции не должно противопоставляться его экономическому значению, которое используется в экономическом управлении применительно к анализу стратегических направлений развития организации.

Компетенция в рамках экономического управления детально не исследуется и рассматривается как способность организации осуществлять определенную деятельность⁸. Предметом изучения является понятие “ключевой”, или “отличительной”, компетенции, широко освещенное в экономической литературе⁹. Ключевую, или отличительную, компетенцию связывают с тем, что применяет компания или ее подразделения лучше других - уникальную технологию, ноу-хау, маркетинговые навыки и знания, позволяющие выпускать продукты, отличные от конкурентов¹⁰. Идентификация ключевой компетенции рассматривается как важнейший аспект формирования стратегии деятельности организации, ее сохранения и развития¹¹. Уточнение понятия ключевой компетенции производится с различных позиций - как самой деятельности, где организация проявляет себя наилучшим образом¹², и как набора умений и технологий, накопленных организацией, в целях успешной конкуренции¹³.

Широта понимания и стратегическая ориентация позволяют с полным правом рассматривать компетенцию как важнейшую экономическую характеристику предметной сферы и способа реализации деятельности налоговых институтов.

Определенность правовой компетенции налоговых органов и корпоративного понимания компетенции в рамках теории экономического управления формирует основу для раскрытия роли и значения налоговых институтов как подсистемы государственного регулирования. Формирование категории “компетенция налоговых институтов” делает

необходимым выделением специфического содержания данного вида компетенции. Оно характеризуется тем, что:

- во-первых, компетенция налоговых институтов в базовых компонентах закреплена законодательно в виде формальных правил для каждого субъекта налоговых отношений (от государства в целом, его территориальных образований, органов и учреждений до отдельных исполнителей);

- во-вторых, она включает в себя неформальные правила, традиции и обычаи делового оборота, влияющие на выбор определенного типа поведения налогоплательщиков;

- в-третьих, для реализации компетенции существует организационно-управленческий механизм, определенные процедуры действий, специальное ресурсное обеспечение;

- в-четвертых, научной и аналитической основой выступают теории финансов и налогов, экономического и социального управления, возможно, самые объемные массивы экономической информации, включающие в себя показатели хозяйственной деятельности каждого налогоплательщика;

- в-пятых, они тесно взаимодействуют с самыми различными сферами социально-экономической жизни общества - инвестиционными и инновационными процессами, правоохранительной и социальной деятельностью государства.

Формируемое в настоящей работе понятие компетенции налоговых институтов - это категория экономического управления, она основывается не на правовых формах реализации, а на анализе содержания управляемых процессов. Управленческое понимание компетенции не столько совокупность прав по реализации установленных действий, сколько сама способность выполнять эти действия. В данном значении компетенция института ближе к содержанию компетенции специалиста-исполнителя, к его компетентности - знаниям и способности действовать в определенных предметных областях.

Напомним, содержательная область понятия "компетенция налоговых институтов" шире компетенции налоговых органов и включает в себя также компетенцию налогоплательщиков - знания субъектов хозяйствования правил экономической деятельности, квалифицированное следование этим правилам. Достаточная компетенция налогоплательщиков должна обеспечивать выбор оптимальных и законных типов налогового поведения.

Вопросы компетенции налоговых институтов рассматриваются в теоретических исследованиях,

посвященных функциям налогов, поиску их оптимального состава и структуры. Однако понятие функции обозначает зависимость между двумя величинами. Каждая из традиционно анализируемых и вновь разрабатываемых функций - фискальная, распределительная, стимулирующая и др. - раскрывает важные экономические взаимосвязи, но не обеспечивает их непосредственной реализации. Поэтому исследователи используют более общие обозначения влияния налогов на экономику, например, с помощью таких терминов, как "роль" и "воздействие", выделяя: фискальную роль, регулирующее воздействие, стимулирующую роль, социальную и политическую роли¹⁴. Исполнение роли - это реализация некоего замысла, предполагающего наличие достаточной подготовки, сформулированных целей и задач, и может быть обозначено как компетенция.

Понятие компетенции указывает на возможность и необходимость институциональных действий. С одной стороны, компетенция как способность реализовывать знания раскрывает основу целесообразной налоговой деятельности, с другой - закрепление компетенции в правовых формах четко структурирует процедуры этой деятельности и взаимодействие ее субъектов. Таким образом, компетенция налоговых органов включает анализ их функций и роли.

Рассматривая компетенцию налоговых институтов как сложную и многосоставную характеристику, можно использовать уже сложившееся классическое функциональное структурирование налогов, основывающееся на выделении важнейших функций - фискальной, регулирующей, стимулирующей. С этой точки зрения, ключевой является фискальная компетенция налоговых институтов. В качестве ведущих выделены регулятивная и стимулирующая компетенции. Другие виды - социальная, антитеневая, информационная, сервисная, воспитательная и иные специфические - отнесены к функциональным компетенциям.

Данный набор компетенций уже присутствует в составе задач налоговых органов, которые осуществляют функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов, иных обязательных платежей (*ключевая компетенция*), а также обеспечивают постановку на налоговый учет хозяйствующих субъектов, выполняют представительные функции в делах о банкротстве, осуществ-

ляют взаимодействия с правоохранительными органами (*функциональные компетенции*). *Регулятивная и стимулирующая компетенции* реализуются посредством системы налогов, различных ставок и предоставляемых преференций, которые должны обеспечивать условия для эффективной хозяйственной деятельности налогоплательщика, стимулировать его к активному предпринимательству в социально значимых сферах, обеспечивать доходы бюджета, использующиеся на общественные нужды.

В научной литературе и нормативно-правовых актах достаточно полно разработана и продолжает активно развиваться и исследоваться ключевая компетенция базовой компоненты налоговых институтов - полномочия и порядок действия налоговых органов по исполнению своих прав и обязанностей. Однако глубина и полнота разработки ключевой компетенции базового элемента налоговых институтов не должна приводить к недооценке других видов компетенций налоговых органов и прочих институциональных элементов налоговых отношений. Такая недооценка имеет два основных негативных последствия:

- избыточное расширение ключевой компетенции дополнительными функциями (например, полное администрирование работы предприятий в сфере оборота алкогольной продукции), что может привести к снижению эффективности реализации ключевой компетенции;

- сужение компетенции налоговых институтов, что может привести к снижению действенности всех механизмов государственного регулирования (налоговые органы располагают значительным объемом экономической информации, неиспользование которой в контрольной и управленческой функций других органов управления является нерациональным).

Четкое понимание компетенции налоговых институтов является основой для эффективной работы всей налоговой системы. Сформировавшись в последнее десятилетие XX в., российская налоговая система уже претерпела значительные изменения - налоговые правила, организационные структуры и технологии постоянно менялись. Например, была создана и расформирована налоговая полиция; налоговые службы осуществляли тотальный контроль оборота алкогольной продукции, выставя посты на предприятиях и организациях; налоговый контроль перешел от проведения сплошных проверок к выборочным выездным контрольным мероприятиям; у налогоплательщиков появилась

возможность выбирать формы налогообложения и т.д. Все это является свидетельством постоянного уточнения и развития компетенции налоговых институтов.

Направление усиления ключевой фискальной компетенции достаточно очевидно и осуществляется путем совершенствования законодательно-технологических механизмов реализации. При этом развитие ведущих и функциональных компетенций не столь очевидно. Более того, состав и структура функциональных компетенций могут постоянно обновляться и уточняться, что свидетельствует о тактическом характере реализации данных компетенций налоговыми институтами, но не должно восприниматься как их незначительность.

Состав и структура функциональных компетенций должны быть эффективными и объективно необходимыми. Налоговые органы, осуществляя достаточно широкую контрольную и аналитическую деятельность, не должны выполнять лишних функций. Именно перечень функциональных компетенций определяет общие пределы компетенции налоговых институтов. Исходя из рассмотренного содержания компетенции можно сделать вывод, что ее пределами выступает компетентность институционального агента ("предел компетенции определяется уровнем компетентности исполнителя") - это не тавтология и не игра слов: права и обязанности налоговых институтов должны находиться во взаимосвязи с теми знаниями и направлениями работы, которые реализуются в процессе исполнения ключевой компетенции. Если в процессе реализации основных фискальных функций налоговые органы могут обеспечить целый комплекс дополнительных распределительных, стимулирующих, антикризисных, антитеневых и иных воздействий, то такие возможности необходимо использовать. Однако механизмы реализации таких воздействий не должны снижать эффективности исполнения основных функций, выполняемых в рамках базовой налоговой деятельности. Это означает, что функциональные компетенции должны быть четко определены и разработаны, а их реализация обеспечена достаточными ресурсами.

Важность полноценной разработки неключевой компетенции можно раскрыть на примере такой функциональной компетенции, как антикризисная работа налоговых институтов. Еще в докризисный период начали формироваться теоретические основы реализации данной компетенции, а с 2006 г. Фе-

деральная налоговая служба должна осуществлять контроль за финансовым состоянием и платежеспособностью стратегических предприятий, что включает в себя проведение соответствующего анализа в целях соблюдения закона “О несостоятельности (банкротстве)”. Уже на этапе становления данной компетенции отмечалось, что ряд экспертов рассматривали такую задачу как чуждую для фискальной работы¹⁵. В невосприимчивости этой задачи проявлялось отсутствие понимания различных видов компетенции (происходило сужение компетенции) налоговых институтов, которые обладают достаточной информационной базой для отслеживания финансового состояния стратегических предприятий. Негативные экономические процессы, вызванные мировым финансовым кризисом, подтвердили правомерность и необходимость реализации данной компетенции в сфере деятельности налоговых институтов. Более того, уже сформирован организационно-управленческий механизм антикризисной компетенции налоговых институтов, который основывается на том, что Федеральная налоговая служба выступает уполномоченным органом в делах о банкротстве и в процедурах банкротства. Однако теоретических разработок, посвященных антикризисной компетенции налоговых институтов, недостаточно. В научной литературе преимущественно рассматривается правовой аспект действий налоговых органов в делах о банкротстве и практические меры по работе с убыточными предприятиями. Назрела необходимость повышения компетентности налоговых институтов в данной сфере, что достигается путем развития теоретических подходов и разработки информационно-аналитического инструментария, позволяющего в рамках налоговой работы отслеживать кризисные процессы и явления, оценивать эффективность антикризисных мер.

Совершенствование налоговых институтов должно реализовываться на основе уточнения состава и структуры их компетенций, что является важной компонентой формирования стратегического направления институционального развития всей экономики, решения задач ее модернизации, преодоления кризисных последствий и обретения нового качества роста.

¹ Налоговый кодекс РФ. Ч. 2 от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ: [в последней ред. ФЗ от 3 июня 2009 г. №120-ФЗ] // Собр. законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340; 2009. № 23. Ст. 2775.

² Аузан А.А. Институциональная экономика - новая институциональная экономическая теория. М., 2005. С. 16.

³ Buchanan J., Brennan G. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. N.Y., 1980.

⁴ См.: Вишневецкий В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопр. экономики. 2004. №2. С. 96 - 108; Andrews K. The Concept of Corporate Strategy. Irwin, Homewood, Illinois, 1987.

⁵ Междисциплинарный словарь по менеджменту / под общ. ред. С.П. Мясоедова. М., 2005.

⁶ Кажеева О.В. Проблема компетенции налоговых органов // Административное и информационное право. 2003. С. 124 - 129.

⁷ Кучеров И.И. Государственная налоговая политика: цели и методы осуществления // Финансовое право. 2005. № 4. С. 4 - 8.

⁸ Дженстер П., Хасси Д. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей. М., 2004.

⁹ См.: Беляков Г.Я., Сумина Е.В. Ключевые компетенции как основа устойчивого конкурентного преимущества предприятия // Исследовано в России. 2005. URL: www.zhurnal.ape.relam.ru/articles/2005/104.pdf; Ефремов В.С., Ханыков И.А. Ключевая компетенция организации как объект стратегического анализа // Менеджмент в России и за рубежом. 2002. № 2; Спирин С.А. Ключевая компетенция промышленного предприятия: сущностные черты категории // Проблемы современной экономики. 2008. №4(28).

¹⁰ Междисциплинарный словарь по менеджменту. С. 35.

¹¹ См.: Andrews K. Op. cit.; Heene A., Sanchez R. Competence based strategic management. L., 1997; Prahalad C.K., Hamel G. The core competence of the corporation // Harvard Business Review. 1990. Vol. 68, № 3. P. 79-93.

¹² Дженстер П., Хасси Д. Указ. соч.

¹³ Prahalad C.K., Hamel G. Op. cit.

¹⁴ Васильев Ю.В., Кузнецов Н.Г., Поролло Е.В. Политика реформирования налоговой системы России. Ростов н/Д, 2008. С. 16-19.

¹⁵ Васильев Ю.В., Кузнецов Н.Г., Поролло Е.В. Указ. соч. С. 123-124.

Поступила в редакцию 06.12.2010 г.