Котов Сергей Валерьевич. Налоговый контроль в системе финансовых взаимоотношений государства и предприятий : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2004 187 c. РГБ ОД, 61:04-8/4855

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ РЫНОЧНЫХ УСЛОВИЯХ 11

1.1. Теоретико-методологические подходы к содержанию налогового контроля 1.2. Особенности налогового контроля в условиях экономики развивающегося рынка 28

1.3. Нормативно-законодательное регулирование налогового контроля 42

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ И УСЛОВИЯ ГАРМОНИЗАЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО И КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ 61

2.1. Формы организации и методы налогового контроля 61

2.2. Особенности проверки налоговой базы по взаимосвязанным налогам 80

2.3. Факторы эффективности налогового контроля 97

ГЛАВА 3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ 116

3.1. Совершенствование налогового администрирования как инструмента налогового контроля 116

3.2. Развитие корпоративного налогового контроля 135

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 149

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 154

ПРИЛОЖЕНИЯ 164

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Постепенное укрепление основ рыночной экономики в России обусловливает необходимость создания и развития адекватных институциональных структур управления многообразным комплексом экономических, финансовых и налоговых отношений государства с хозяйствующими субъектами. С точки зрения институционального структурирования наибольшая активность проявилась за последнее десятилетие в сфере налоговых отношений, что было предопределено изменениями роли различных форм собственности в российской экономике и политике. Трансформационное состояние российской налоговой системы требует повышенного внимания ученых и законодателей к методологии налогового контроля. Необходимость обновления содержания, принципов, методов и целей контрольных действий за полнотой и своевременностью исполнения налоговых обязательств обусловлена не только изменчивостью законодательных норм их регулирования, но и появлением принципиально новых свойств и задач налогового контроля, присущих рыночной экономике. К числу наиболее важных свойств налогового контроля в рыночных условиях следует отнести правовую обоснованность и экономическую целесообразность контрольных действий, их предопределенность постепенным сближением финансовых интересов государства и хозяйствующих субъектов. Однако, несмотря на то, что такие изменения все четче проявляются на практике, они носят дифференцированный характер.

Одной из причин непрерывных, в ряде случаев экономически нецелесообразных модификаций методов контроля является, на наш взгляд, отставание науки о контроле от развивающейся практики налоговых отношений. Кроме того, со стабилизацией отношений собственности существенно меняются мотивации субъектов и государственного, и корпоративного контроля, обусловленные постепенной конвергенцией финансовых интересов государства и хозяйствующих субъектов. В условиях рыночной экономики при рас смотрении сущности и функций государственного и корпоративного налогового контроля, обнаруживается их относительное и противоречивое единство: оба вида контрольных действий осуществляются в одном правовом поле, по отношению к одним и тем же объектам налогообложения и в разрезе одних и тех же элементов налога, должны способствовать достижению улучшения экономических результатов хозяйствования и соответствовать интересам государства.

Происходящие сегодня изменения в экономике и политике существенно преобразовали налоговую практику, включая и приемы налогового контроля, реализуемые в конкретных финансово-хозяйственных условиях. Однако, как показало проведенное исследование, разработка научно-теоретических концепций о налоговом контроле не соответствует динамике изменений взаимоотношений государства и предприятий. В большинстве публикаций по теории налогообложения налоговый контроль все еще характеризуется как проявление на практике только контрольной функции финансов. Это действительно так, но за этой трактовкой стоят огромные методологические изменения, которые до настоящего времени наукой не осмыслены.

В настоящее время существенно актуализировалась необходимость углубленного исследования эффективности реализации распределительной, стимулирующей, социальной функций финансов и соответственно способов практической реализации теоретических основ налогового контроля применительно к условиям и задачам обеспечения экономического роста. В новых условиях управления и хозяйствования сложилась объективная потребность оценки соотношения целей, мотивов и результатов государственного и корпоративного налогового контроля, что необходимо для разработки концепции их взаимодействия и специализации. В свою очередь, для выработки новых поведенческих установок государственных и корпоративных контролеров требуются глубокий анализ и оценка сложившихся тенденций в сфере контроля за полнотой и своевременностью исполнения налоговых обязательств, установление комплекса влияющих факторов и определение на этой

основе закономерностей для концептуального совершенствования всей общенациональной системы налогового контроля.

Степень изученности проблемы. Развитию методологии контроля посвящен обширный круг научной и учебной литературы. Отечественные специалисты в области экономической и финансовой наук: Абалкин Л.И., Бело-бжецкий И.А., Белуха Н.Т., Бушмин Е.В., Вознесенский Э.А., Данилевский Ю.А., Кармоков Х.М., Родионова В.М. и другие еще в советский период разработали классификацию видов, форм и методов контрольной деятельности. Созданная ими методология финансово-хозяйственного и бюджетного контроля была развита применительно к рыночным условиям Бурцевым В.В., Кочериным Е.А., Овсянниковым Л.Н., Сенчаговым В.К., Шохиным CO., Хритининым В.Ф., Юткиной Т.Ф. Однако приоритетное внимание уделялось прежде всего развитию государственного финансового контроля в связи с обоснованием путей укрепления основ новой российской государственности. Становление в начале 90-х годов истекшего столетия российской рыночной налоговой системы послужило объективным фактором активизации исследований в области налоговой политики и налогового контроля, что нашло отражение в работах Брызгалина А.В., Гаджиева Г.А., Грачевой Е.Ю., Дадаше-ва А.З, Жукова В.А., Иванченко В.М., Козырина А.Н., Кустовой М.В., Куче-рова И.И., Логвиной A.M., Орешкина И.А., Пепеляева С.Г., Петровой Г.В., Поролло Е.В., Хаменушко И.В. Вопросам совершенствования налоговых проверок существенное внимание уделено в разработках Иткина Ю.М., Ма-карьевой В.И., Сашичева В.В., Тяжких Д.С. и др. Проблемам ответственности налогоплательщиков за налоговые правонарушения посвящены публикации Добрушина B.C., Куксина И.Н., Макарова Д.Г., Соловьева И.И. и других ученых и практиков.

В то же время научных исследований, посвященных развитию методологии налогового контроля, все еще недостаточно. Разработка вопросов идентификации особых видов и форм налогового контроля в механизме контрольной деятельности содержится в отдельных трудах таких российских

ученых, как Кучеров И.И., Ногина О.А., Судаков О.Ю., Щербинин А.Т. Исследования этих авторов обращены к раскрытию функциональных проявлений налогового контроля в конкретных условиях управления и хозяйствования. Этого явно недостаточно для разработки научной концепции налогового контроля с позиции его системной организации и институционального структурирования. Более того, некоторые российские ученые высказываются против обособления методологии различных форм и типов налогового контроля в совокупности сущностных характеристик финансового контроля. Дискус-сионность экономической природы, методологических принципов, финансовых задач и функций налогового контроля предопределили выбор темы диссертации, формулирование цели и задач для ее достижения, а также структуру и содержание отдельных частей работы.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в выявлении в условиях рыночной экономики принципиально новых качеств налогового контроля, научном обосновании критериальной направленности государственного и корпоративного налогового контроля, а также единства их функционального поля как совокупности финансово-хозяйственных событий и фактов, порождающих налоговые обязательства и интересы.

Цель исследования обусловила необходимость решения следующих задач:

исследовать современные концепции содержания налогового контроля, его места и роли в системе финансового контроля;

сформулировать определение понятия «налоговый контроль», отражающее конвергенционные тенденции развития государственного и корпоративного налогового контроля;

определить тенденции и закономерности развития форм и методов налогового контроля в условиях российской рыночной экономики и нового этапа ее развития;

разработать механизм реализации принципов системности, объектной однородности и предметной определенности налогового контроля, объеди няющих усилия государственных и внутренних корпоративных контролеров; предложить и обосновать пути дальнейшего развития сферы и методологии внутреннего корпоративного налогового контроля.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются вопросы методологии, организации и методического обеспечения налогового контроля в современных условиях управления и хозяйствования.

Объектом исследования является сфера налоговых обязательств производственных предприятий. Конкретный предмет исследования сведен к сфере контроля за налоговыми обязательствами ОАО «Итэкс» за 2001-2003 гг.

Методология исследования. Теоретическую и методическую основу исследования составили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых, практические рекомендации специалистов в области налогового контроля по совершенствованию процедур налоговых проверок, а также законодательные, нормативно-правовые акты, положения и инструктивные указания. При выполнении работы критически оценены методические рекомендации Министерства финансов РФ, Министерства РФ по налогам и сборам (Федеральной налоговой службы РФ), Государственного таможенного комитета РФ (Федеральной таможенной службы) по организации налогового контроля, исследована и научно обобщена информация предприятий и организаций различной отраслевой специализации о методах и результатах налогового контроля, использованы материалы анкетного опроса менеджеров крупных московских компаний по оценке состояния государственного и корпоративного налогового контроля.

Использованы общенаучные и прикладные методы исследований: диалектический метод, методы анализа и синтеза, динамических сопоставлений, проведены сравнительный и структурный анализ результатов контрольной деятельности в России.

Научная новизна результатов исследования состоит в развитии методологии налогового контроля с позиций его системности и соответствия

рыночным принципам управления и хозяйствования, разработке путей гармонизации с целью дальнейшего развития государственного и корпоративного налогового контроля. В ходе исследования получены следующие наиболее существенные результаты:

на основе проведенного исследования наиболее известных в России научных концепций и практических рекомендаций, раскрыты содержание и функции налогового контроля, а также его место и роль в сфере общенационального финансового контроля; конкретизированы методологические позиции определения понятия «налоговый контроль»; предложены трактовки особенностей налогового контроля в условиях экономики развивающегося рынка;

определен и научно обоснован комплекс внешних и внутренних факторов (организационно-правовая форма предприятия; иерархическая структура системы управления предприятия; политика в сфере финансов, ценообразования, налогообложения, кредитования, страхования; учетная политика и т.д.), определяющих специфику проявлений контрольных действий со стороны государственных и внутренних корпоративных контролеров, раскрыта необходимость и доказана возможность нивелирования негативного воздействия некоторых их этих факторов;

разработана методика проверки совокупных объектов налогообложения, влияющих на формирование обязательств по взаимодействующим налогам: налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость, единому социальному налогу, единому налогу на вмененный доход, обосновано понятие «взаимосвязанных» налогов, которое позволяет подвести методическую основу под анализ совокупной налоговой базы предприятия, управление его кредиторской и дебиторской задолженностью с целью минимизации долговых обязательств, в том числе и по налоговым платежам в бюджетную систему;

систематизированы звенья, элементы и процедурные стадии налогового контроля, в том числе корпоративного; выявлены основные факторы, оп ределяющие специфику налогового контроля в условиях модернизации экономики и управления (его отраслевые особенности, условия выбора информационно-бухгалтерского обеспечения налогового контроля, содержания конкретных контрольных действий в отношении различных хозяйственных операций и данных бухгалтерского учета); предложены основные правила, способствующие результативности контрольных действий на уровне первичного хозяйственного звена;

раскрыты направления налогового администрирования как инструмента повышения эффективности налогового контроля, причины и пути снижения конфликтности в практике налоговых проверок; показана необходимость и роль нормативной регламентации и стандартизации государственного налогового контроля и внутреннего корпоративного налогового контроля в правоприменительной практике;

У определены приоритеты и разработаны предложения по повышению результативности внутреннего корпоративного налогового контроля на основе постепенного превращения его в неотъемлемый функциональный элемент контроллинга и корпоративного управления; рекомендованы для практического использования авторская модель системного налогового контроля, основанного на процессах управления соотношением «затраты-результаты» и методический подход к определению уровня организации внутреннего контроля на основе группировки его положительных и отрицательных оценок.

Практическая значимость результатов исследования заключается в выработке рекомендаций по повышению показателей результативности государственного и внутреннего корпоративного налогового контроля. Полученные научные результаты применены обследуемыми организациями как руководство к практическому действию при составлении перспективных планов внутреннего аудита и контроллинга.

Значение диссертации для практики заключается также в широком использовании на всех уровнях корпоративного управления и государственного налогового администрирования рекомендуемых автором принципов систем но организованного налогового контроля, проявляющихся в постепенной гармонизации мотиваций и целевых устремлений контрольных органов и служб.

Апробация и внедрение результатов исследования. Материалы исследования используются в практической работе автора диссертации в процессе налоговых консультаций.

Методологические подходы к формированию учетной политики предприятий о возмещении НДС по экспортным поставкам товаров (работ, услуг) использованы при подготовке налоговых энциклопедий - Бераторов; выводы и предложения по проверке налоговой базы по взаимосвязным налогам использованы при выработке рекомендаций налогоплательщикам, которые опубликованы в практическом журнале по бухгалтерскому учету "Практическая бухгалтерия".

Результаты диссертационного исследования, в частности: внутренняя инструкция "Типовая схема организации на предприятии внутреннего корпоративного контроля (ВКК)"; методика проверки налогооблагаемой базы по взаимосвязанным налогам; принципы формирования ежегодной учетной политики предприятия, были апробированы и внедрены ООО «Теплотехника-ВАМ».

Публикации: Основные результаты исследования отражены в публикациях общим объемом 8,6 п.л.

Структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, включающих 8 параграфов, заключения, списка использованной литературы и приложений. Общий объем диссертации составляет 164 страницы машинописного текста.

## Теоретико-методологические подходы к содержанию налогового контроля

Анализ эволюции концепций и подходов отечественных и зарубежных ученых и практиков к налоговому контролю показал, во-первых, что в настоящее время в теории и в законодательной практике отсутствует четко сформулированное определение понятия «налоговый контроль». Это в равной степени относится и к понятию «финансовый контроль», в рамках которого правомерно идентифицировать налоговый контроль. Известные специалисты в России по финансовому контролю Данилевский Ю.А. и Овсянников Л.Н., обосновывая насущную необходимость принятия Закона о государственном финансовом контроле, в числе прочих причин бессистемного контроля, широкого дублирования контрольных функций различными ведомствами отмечают, что «государственный финансовый контроль в современной России характеризуется состоянием незавершенности. То, что процесс становления системы контроля далек от завершения, в различных обстоятельствах заявляет о себе по-разному. Но с особой наглядностью незавершенность проявляется в отсутствии федерального закона о государственном финансовом контроле. Именно это порождает неоправданную множественность и многократное дублирование финансовых ревизий и проверок при общей низкой их эффективности. В этом кроется причина неравноправия действующих органов контроля, во многом беспредметной полемики о том, какой контроль «главнее» и «полезнее» - внешний либо внутренний, фактического отсутствия последнего в ведомствах и организациях и т.д.»1.

Из приведенного высказывания можно сделать вывод о том, что чрез мерно затянувшийся период подготовки законодательных основ финансового контроля и длящихся дискуссий о содержании поправок к главе 14 НК РФ «Налоговый контроль» свидетельствует о наличии в этой области проблем методологического характера.

В печати и в устных выступлениях ученых и практиков наблюдается также широкий разброс мнений в отношении места и роли налогового контроля в системе отношений, складывающихся при исполнении налогоплательщиками своих обязательств перед бюджетами всех уровней. На страницах специальных изданий по финансам и налогообложению приводятся неоднозначные толкования принципов организации налогового контроля и его функций. Наконец, отсутствуют методики оценки результативности налогового контроля. Применяются в основном показатели, характеризующие число нарушителей налогового законодательства, сумм недоимок, начисленных и взысканных штрафов и пени. Это означает одностороннюю оценку налогового контроля, поскольку она отражает репрессивное воздействие федеральных органов исполнительной власти на налогоплательщиков. Для оценки результативности налогового контроля требуется всесторонняя и непредвзятая система оценочных показателей.

В подтверждение обозначенных выше проблем приведем результаты сравнительного анализа точек зрения ученых и практиков на основополагающие свойства налогового контроля с тем, чтобы обосновать собственную позицию относительно содержания, принципов, функций, места и роли налогового контроля в современных условиях экономики развивающегося рынка.

Наиболее дискуссионным является в настоящее время вопрос о месте налогового контроля в системе финансовых отношений, в частности по вопросу об относительной обособленности внутреннего налогового контроля, т.е. его права на существование как самостоятельного системного образования и правового института. Категорически против обособленности внутреннего налогового контроля в общей системе налогового контроля выступает

Ногина О.Н.: «Вслед за отдельными специалистами экономического направления Кучеров И.И. дополнительно выделяет так называемый внутренний налоговый контроль, осуществляемый руководителями, бухгалтерами или налоговым экспертом организаций-налогоплательщиков. На наш взгляд, подобная позиция является неприемлемой, поскольку она по смыслу не соответствует не только данному нами определению налогового контроля как контроля, носящего публичный характер, но и тому определению, которое было дано самим Кучеровым И.И.»2.

## Формы организации и методы налогового контроля

Содержание контрольной деятельности экономических субъектов раскрывается посредством особых механизмов, реализующих нормы законодательства в той или иной отрасли права. Только определив общие и частные принципы организации контрольной деятельности, следует переходить к выбору методов контроля, к постановке конкретных целей для той или иной подконтрольной сферы.

Внутреннее содержание системы контроля определяет процесс создания денежной формы стоимости. Правовые формы организации контрольной деятельности зависят от типа государства и целевых установок органов власти и управления в процессе выработки и реализации социально-экономической политики. Схема нормативного регулированного современного контрольного процесса представлена на рис. 7. Из данной схемы (см. рис. 7) следует, что действия и государственных, и корпоративных налоговых контролеров определены рамками одних и тех же законодательных актов, поэтому приемы налогового контроля, которыми они оперируют, в принципе не должны различаться между собой. Это требование выполнимо - при условии согласованности их целей - что, разумеется, можно рассматривать как перспективу развития налоговой системы России.

При проведении налоговых проверок следует различать три типа изменений в бухгалтерском и налоговом учете, которые могли иметь место со времени предшествующей ревизии, а именно:

1) применение альтернативных методов учетной политики;

2) применение новых видов оценки статей бухгалтерского баланса;

3) изменение состава документов, включаемых в отчетность предприятия. Процедура налогового контроля начинает действовать еще до возникновения у конкретного налогоплательщика обязанности по уплате налога (п. 2, с. 83 НК РФ). Это происходит при постановке налогоплательщика на учет в налоговом органе, что относится к форме организации налогового контроля. Поскольку учет организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется в заявительном порядке, инициатором контрольных мероприятий в рамках процедуры учета является сам налогоплательщик, исполняющий возложенную на него законодателем обязанность по подаче заявления в налоговый орган.

В условиях модернизации российской экономики и всех систем управления (общенациональной, ведомственной и корпоративной) организационная специфика и выбор методов практического налогового контроля определяются рядом новых факторов (см. рис. 8). Совокупность основных факторов, определяющих специфику налогового контроля, можно условно разделить на четыре основные группы:

1) организационно-правовая форма предприятия (акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, государственные унитарные предприятия и т.д.);

2) иерархическая структура построения системы управления (холдинги, простое товарищество, комитенты и комиссионеры и др);

3) политика в сфере финансов, ценообразования, налогообложения, кредитования, страхования и т.д. (приоритеты финансирования, использование трансфертных цен, максимизация в обороте собственных средств, оптимизация налоговых рисков);

4) учетная политика для признания доходов и расходов, исчисления выручки (использование метода начисления, использование кассового метода, организация учетно-аналитического процесса по международным стандартам финансовой отчетности).

## Совершенствование налогового администрирования как инструмента налогового контроля

Материал, изложенный в предыдущих главах диссертации, свидетельствует об актуальности проблемы поиска новых методов организации налогового контроля, способствующих повышению его результатов. При этом результативность налогового контроля должна определяться по критерию согласованности финансовых интересов всех участников налоговых правоотношений. Постановка такого критерия вполне правомерна, поскольку рыночные методы хозяйствования и управления способствуют процессам гармонизации как по горизонтали, так и по вертикали.

Поиск путей совершенствования методов налогового контроля лежит в плоскости общения налоговых инспекторов с налогоплательщиками. В настоящее время, как показало проведенное исследование, одной из ключевых проблем в этой сфере отношений являются противоречия при реализации процедур камеральных и выездных налоговых проверок, когда непосредственно соприкасаются бюджетные интересы государственных контролеров и финансовые интересы корпоративных налоговых менеджеров (адвокатов, аудиторов и др.).

В числе основных направлений совершенствования налогового администрирования можно предложить следующие.

1. Организация банка информации о налогоплательщике (его налоговой истории»). За последнее пятилетие федеральная налоговая служба уделяла пристальное внимание налоговому администрированию, были проведены в целом прогрессивные эксперименты по выбору налогоплательщиков для выездных проверок с использованием нейросетевых технологий, созданы автоматизированные системы управления «Налог», сформированы специальные отделы общения с налогоплательщиками и т.д. Исследование налоговых новаций в области налогового администрирования позволило установить как позитивные, так и негативные проявления. На основе анализа полученной информации определен перечень основных принципов, руководствуясь которыми можно сформировать банк информации о налогоплательщиках. В числе наиболее значимых принципов, которые должны быть положены в основу организации такого банка, как представляется, должны быть: непрерывность; систематизация; актуализация; полнота; достоверность (см. рис. 22). Информационное обеспечение реализации данных принципов в условиях конкретной практики раскрыто в приложении 6.