Гостева Мария Александровна. Система внутреннего налогового контроля организации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Гостева Мария Александровна; [Место защиты: Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики].- Москва, 2008.- 183 с.: ил. РГБ ОД, 61 08-8/1499

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ 13

1.1. Понятие, формы и методы налогового, контроля 13

1.2. Эволюция оценки эффективности системы налогового контроля .36

ГЛАВА II. КОНЦЕПЦИЯ МОДЕЛИ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ 50

2.1. Теоретические основы построения системы внутреннего налогового контроля 50

2.2. Основные требования, предъявляемые к организации системы внутреннего налогового контроля на предприятии 64

2.3. Концепция модели организации системы внутреннего налогового контроля 76

ГЛАВА III. ЭФФЕКТИВНОСТЬ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ НА МИКРО И МАКРОУРОВНЯХ 103

3.1. Проблемы совершенствования системы государственного налогового контроля Российской Федерации 103

3.2. Эффективность налогового контроля предприятия как ключевого элемента системы внутреннего контроля 117

3.3. Направления повышения эффективности системы налогового контроля 125

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 131

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ

ЛИТЕРАТУРЫ 136

ПРИЛОЖЕНИЯ 148

**Введение к работе**

Актуальность темы. Среди наиболее острых проблем совершенствования налоговой системы в России прежде всего следует выделить повышение эффективности налогового администрирования и качества контроля. Решение этой проблемы является приоритетным направлением налоговой политики государства на период 2004-2010 годов.

Эффективно функционирующая налоговая система призвана обеспечить поступление налоговых платежей в бюджет в том объеме, который необходим для финансирования государственных расходов.

Налоговый контроль, как известно, влияет на функционирование экономики посредством формирования доходной части государственного бюджета; он также является одним из основных элементов налоговой и финансовой системы. В Российской Федерации развитие налогового контроля в большей степени ориентировано на совершенствование мероприятий государственного (макроэкономического) уровня, но, к сожалению, недостаточно внимания уделяется развитию налогового контроля субъектов хозяйствования (микроэкономического уровня). Последний позволяет получить экономический эффект, связанный с увеличением налоговых платежей в бюджет в установленные законом сроки и снизить налоговые риски, приводящие к финансовым потерям у хозяйствующего субъекта. Не менее важным является получение социального эффекта от внедрения и использования системы внутреннего налогового контроля - удовлетворения экономических интересов хозяйствующего субъекта, повышения уровня сознательности и налоговой дисциплины налогоплательщика. В результате снижаются масштабы такого социально- опасного явления как уклонение хозяйствующих субъектов от уплаты налогов, а значит, повышается уровень собираемости налогов и достигается баланс интересов государства и налогоплательщиков.

Данное обстоятельство позволяет утверждать, что основным направлением государственного налогового регулирования, кроме общего снижения налогового бремени (хотя и оно необходимо), должно стать совершенствование налогового администрирования путем формирования и развития системы внутреннего налогового контроля, позволяющего самому хозяйствующему субъекту не только выявить нарушения налогового законодательства, но и вовремя предпринять упреждающее меры, исключающие их возникновение.

Эти и многие другие проблемы системы налогового администрирования в России связаны с отсутствием обоснованной концепции формирования системы внутреннего налогового контроля у хозяйствующего субъекта, разработка которой позволит поднять на качественно новый уровень налоговые отношения, возникающие между государством и налогоплательщиками.

Степень научной разработанности темы. Базовые подходы к функционированию налоговой системы на государственном уровне освещены в трудах ученых-экономистов: А. Бабо, Дж. Кейнс, К.Р. Макконелл и С.Л. Брю, Д. Риккардо, А. Смит.

Проблемам налогового администрирования и контроля посвящены работы видных российских ученых: Л.И. Абалкина, СВ. Барулиной, И.А. Беловежского, А.В. Брызгалина, Э.А. Вознесенского, В.П. Иваницкого, А.Ю.Казака, В.Г. Князева, В.Д. Новодворского, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б Паскачев, .М.В.Романовского, Б.М. Сабанти, А.А.Соколова, А.С. Шарова, С.Д. Шаталова, Е.Б. Шуваловой, Т.Ф. Юткиной и др.

Из современных зарубежных исследований проблемы налогового контроля в России вызвали наибольший интерес работы: Д. Кэмпбелла, Б. Томсетта и Д. Джонсона.

Среди российских научных трудов в области внутреннего налогового контроля особенное значение представляют работы: О.А. Ногиной Д.Г. Черника, А.Н. Попоновой.

В процессе работы над диссертацией были проанализированы публикации в научных журналах, материалы научно-практических конференций , круглых столов и семинаров, диссертации и авторефераты диссертаций2.

Анализ научной литературы показывает, что ряд аспектов проблемы совершенствования налоговой системы Российской Федерации и методики организации налогового контроля исследованы достаточно глубоко. Вместе с тем, многие теоретические аспекты формирования системы налогового администрирования, (которая адекватна требованиям рыночной экономики и учитывает национальные особенности России) разработаны недостаточно, в частности не уделяется должного внимания проблеме формирования системы внутреннего налогового контроля.

Таким образом, необходимость углубления теоретических подходов и недостаточная степень практической разработанности проблем внутреннего налогового контроля, нерешенность многих методологических вопросов, связанных с его организацией и оценкой эффективности, определили выбор темы, цель, задачи и структуру диссертационной работы.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является разработка методологии построения системы внутреннего налогового контроля, обеспечивающей сочетание интересов государства и хозяйствующих субъектов, а также научное обоснование и формулирование основных направлений повышения эффективности налогового администрирования. Достижение цели исследования предопределило постановку и решение следующих научных и практических задач:

уточнить понятие налогового контроля, соответствующее рыночной системе хозяйствования, то есть обеспечивающее баланс интересов участников налоговых отношений;

определить роль и место внутреннего налогового контроля в современной налоговой системе РФ;

проанализировать систему налогового администрирования и контроля Российской Федерации на современном этапе;

исследовать существующие научно-методологические подходы к определению эффективности государственного налогового контроля для выявления тенденции развития системы налогового контроля;

определить состав, структуру и содержание элементов системы внутреннего налогового контроля;

выявить и конкретизировать основные принципы системы внутреннего налогового контроля;

раскрыть роль внутреннего налогового контроля в системе управления предприятием;

разработать основные направления совершенствования налогового контроля субъектов хозяйствования.

Объект исследования - система налогового контроля, как подсистема финансового контроля.

Предметом исследования выступают экономические отношения, возникающие в процессе организации и совершенствования внутреннего налогового контроля.

Теоретические и методологические основы исследования. Теоретической основой исследования послужили положения экономической теории, труды отечественных и зарубежных специалистов в области теории финансового контроля. Кроме того, теоретической базой исследования явились научные работы, в которых рассматриваются проблемы налогообложения и налогового администрирования.

Для проведения исследования применялись методы: дедуктивный, абстрактно-логический, метод сравнительного и ситуационного анализа, статистические методы, метод экспертных оценок. Также проводился анализ и обобщение эмпирических данных.

Информационная база исследования. В процессе работы были использованы базы данных, соответствующие исследуемой тематике, представленные в справочно-правовых системах «Консультант плюс» и «Гарант», аналитические и статистические материалы хозяйствующих субъектов, информационные обзоры, отчетные данные предприятий и иные документы, представленные во всемирной информационной сети Интернет. Исследование основывалось на положениях Конституции РФ, Налогового кодекса РФ, законодательных актах РФ, Указах Президента РФ, постановлениях Правительства РФ и других документов органов государственной власти и управления.

Наиболее существенные научные результаты, полученные автором обладающие признаками научной новизны и выносимые на защиту.

1. Обосновано авторское понятие внутреннего налогового контроля как инициативного, предупредительного контроля, организуемого и проводимого хозяйствующим субъектом с целью проверки правильности и своевременности выполнения налоговых обязательств перед государством. Раскрыты сущность и экономическое содержание внутреннего налогового контроля, на базе которых были разработаны основные требования к системе внутреннего налогового контроля.

Конкретизированы мероприятия государственного налогового контроля, выполнена их классификация, в результате которой выявлены три основные направления: контроль за соблюдением обязанностей налогоплательщиков, контроль за реализацией налогоплательщиками своих прав, профилактические контрольные мероприятия.

2. Выделены и раскрыты этапы развития методологии оценки эффективности налогового, контроля: на первом этапе оценка проводилась на базе показателей удельных весов и качественных показателей; на втором оценка проводилась по методике вертикального ведомственного контроля, на третьем этапе введены показатели, оценивающие взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками.

Авторская периодизация позволила доказать, что эффективность налогового контроля нужно оценивать системой показателей и разработать данную систему, в которой обобщающим показателем выступает показатель сводного удельного эффекта налогового контроля.

3. Сформулированы методологические принципы, на основе которых должна формироваться и совершенствоваться система внутреннего налогового контроля. Структурно принципы объединены в три ключевые группы: базовые принципы (принципы независимости, планомерности, регулярности (систематичности контроля), объективности и достоверности, ответственности); юридические принципы (принципы законности, юридического равенства, соблюдения налоговой тайны); организационные принципы (принципы всеобщности налогового контроля, единства, своевременности, документального оформления, результатов контроля).

В Реализация данных принципов позволяет обеспечить непрерывность, ! I независимость, согласованность и предупредительный характер налогового контроля. На базе разработанных методологических принципов была создана концепция модели организации внутреннего налогового контроля. Построенная модель дает возможность стандартизировать процессы і I налогового контроля на отдельно взятом предприятии; она имеет унифицированный характер, что позволяет применять ее организациям различных отраслей национальной экономики, осуществляющим разнообразные виды деятельности.

Щ Разработанная модель включает восемь взаимосвязанных этапов I I (налоговое планирование, формирование учетной политики для целей налогообложения, система документооборота по налоговому учету, организация ведения налогового учета, контроль исчисления налогов и формирования налоговой отчетности, контроль представления налоговой

Щ отчетности в налоговые органы, контроль исполнения налоговых обязательств предприятия, оценка результатов деятельности системы внутреннего налогового контроля).

Построение системы внутреннего налогового контроля с использованием предложенной модели позволит предприятиям не только оптимизировать совокупность действий, направленных на увеличение финансовых ресурсов хозяйствующего субъекта и регулирующих величину и структуру налоговой базы, но и обеспечить своевременность расчетов с бюджетом по действующему законодательству путем воздействия на эффективность управленческих решений.

5. Разработаны следующие основные направления развития системы налогового контроля на микро- и макроэкономическом уровнях:

стимулирование добросовестной реализации налогоплательщиками своих прав и обязанностей;

повышение качества налогового администрирования посредствам совершенствования правовой основы налоговых проверок;

стандартизация налогового контроля на микро- и макроэкономическом уровнях;

создание интегрированных систем внутреннего налогового контроля в рамках различных сфер деятельности (направлений бизнеса);

формирование законодательной базы регулирующей функционирование внутреннего налогового контроля.

Это позволяет создать и реализовать программу мероприятий по предупредительному контролю.

Научная новизна исследования заключается в разработке методологических основ организации внутреннего налогового контроля с целью повышения эффективности функционирования системы налогового контроля.

Область исследования соответствует подпунктам Паспорта специальности ВАК РФ 08.00.10- «Финансы, денежное обращение и кредит»: 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», 3.5. «Управление финансами корпораций: методология, теория; трансформация корпоративного контроля».

Теоретическая значимость диссертации состоит в определении места внутреннего налогового контроля в налоговой системе, разработке ряда рекомендаций по совершенствованию системы налогового контроля как на государственном уровне, так и на уровне экономического субъекта, классификации направлений налогового контроля, разработке предложений по развитию и повышению эффективности налогового контроля.

Основные положения, выводы, критерии оценки эффективности могут быть использованы экономическими субъектами при подготовке методических материалов, в научно-исследовательской работе и в учебном процессе при подготовке специалистов в области налогового администрирования и контроля; они также могут служить основой для дальнейших научных исследований.

Практическая значимость работы определяется возможностью использования рекомендаций в целях оптимизации процесса управления формированием, размещением и использованием накопленных средств федерального бюджета.

Самостоятельное значение имеет концепция модели внутреннего налогового контроля, предложенная соискателем, которая может быть использована на предприятиях разного профиля, организационно-правовых форм и форм собственности.

Апробация результатов исследования. Выводы и полученные результаты исследования докладывались на заседании кафедры Налогов и налогообложения МЭСИ, апробированы в докладе на научно-практической конференции молодых ученых «Научные исследования в области экономики, информационных технологий и юриспруденции с использованием технологий E-learning» (Москва, МЭСИ, 2007 год). Обсуждались на VII Международном научно-практическом семинаре «Проблемы трансформации современной российской экономики теория и практика организации и обеспечения управления» (Москва, МЭСИ, февраль 2008 год).

Результаты исследования были использованы автором в 2007-2008 гг. при проведении консультаций по вопросам постановки системы внутреннего контроля и, в частности, внутреннего налогового контроля, на предприятиях России.

Основные положения диссертационной работы прошли апробацию в учебном процессе Московского государственного университета экономики, статистики и информатики и использовались при изучении дисциплин «Налоговое администрирование» и « Налоги и налогообложение».

По теме диссертации опубликованы пять научных работ общим объемом 1,19 п.л.

Структура и объем диссертации обусловлены целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы.

## Понятие, формы и методы налогового, контроля

Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (далее НК РФ)3.

Такое определение, на наш взгляд, несколько односторонне отражает содержание и сущность налогового контроля, что, в конечном счете, предопределяет ограниченное его понимание и толкование участниками налоговых отношений. Оно сводит понятие налогового контроля исключительно к только одному направлению, а именно контроля за соблюдением юридическими и физическими лицами обязанностей установленных законодательством о налогах и сборах. В свою очередь сам процесс налогового контроля, осуществляемый налоговыми органами, обладает более широким спектром направлений (см. рис. 1).

Сложная природа института налогового контроля обладает не только разнообразными направлениями, а потому может быть проанализирована в различных аспектах. Первоначально исследуя природу налогового контроля, представляется необходимым обратиться к понятию собственно «контроля», тем более что до настоящего времени оно по прежнему носит дискуссионный характер.

Наиболее известное определение контроля предложено в Лимской декларацией руководящих принципов контроля: «Контроль не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которого является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности и эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем»4.

Из определения следует, контроль должен обеспечить не только разработку и реализацию корректирующих мероприятий, но и носить упреждающий характер. В этом определении подчеркнуто, что контроль является частью системы регулирования деятельности хозяйствующего субъекта, а не системы управления им. Система контроля должна не только определить возникшие потери материальных, финансовых и природных ресурсов, но и вскрыть неиспользованные резервы, которые позволили избежать нарушений в последующих временных интервалах

Интересным в методологическом аспекте представляется определение, данное Сомоевым Р.Г., согласно которому контроль, будучи одной из форм управленческого цикла, представляет собой систему наблюдения, сопоставления, проверки и анализа функционирования управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принимаемых и принятых управленческих решений, выявления степени их реализации, наличия отклонений фактических результатов от заданных параметров и нормативных предписаний и принятия решений по их ликвидации5.

## Теоретические основы построения системы внутреннего налогового контроля

Полномочия и деятельность ревизионной комиссии на законодательном уровне определяется Федеральным Законом № 208-ФЗ от 26.12.1995 (ред.24.07.07) «Об акционерных обществах» (далее - Закон). Согласно ст. 85 Закона в целях осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества общим собранием акционеров в соответствии с уставом общества избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества.

Однако полномочия ревизионной комиссии не ограничиваются только проверкой финансово-хозяйственной деятельности общества. Ревизионная комиссия также вправе знакомиться с документами о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, осуществлять созыв внеочередного общего собрания акционеров и совета директоров (наблюдательного совета). Ревизионная комиссия может подтверждать достоверность данных, содержащихся в финансовой отчетности общества включая годовой бухгалтерский баланс.

Внутрифирменный контроль - это контроль, проводимый внутри конкретного предприятия, специально созданными для этих целей подразделениями, носящий характер инициативного. В процессе внутрифирменного контроля осуществляется наблюдение и проверка функционирования предприятия в целях оценки обоснованности и эффективности принимаемых решений, выявления отклонений в финансовой отчетности и своевременного информирования руководства.

Внутрифирменный контроль включает такие подсистемы как: внутрихозяйственный контроль (производственный, технический, экологический, пожарный и пр. виды контроля) финансовый контроль (управленческий контроль, бухгалтерский контроль, налоговый контроль).

Результатом финансово-хозяйственной деятельности предприятия является создание движение имущества и обязательств, что в свою очередь формирует базу для исчисления того или иного налога. Вопросы исчисления и уплаты налогов являются частью финансовых операций по выполнению организацией обязательств перед государством. Расчеты предприятия с бюджетом должны сопровождаться комплексом налоговых расчетов и планов предстоящих налоговых выплат.

Внутренний налоговый контроль как составная часть внутрифирменного финансового контроля - это контроль, организованный самим экономическим субъектом в интересах его собственников и регламентируется внутренними документами предприятия по соблюдению установленного порядка расчетов с бюджетом и минимизации рисков, связанных с уплатой налогов и мерами по оптимизации налогообложения 38 . Данное определение достаточно узко характеризует внутренний налоговый контроль. Здесь авторы ограничились несколькими задачами, контролем и минимизацией налоговых рисков в процессе расчетов с бюджетом, а также оптимизацией налогообложения.

По мнению соискателя, внутренний налоговый контроль, в первую очередь, должен быть ориентирован на контроль за соблюдением налогового законодательства, а уже в дальнейшем как результат минимизировать налоговые риски.

## Проблемы совершенствования системы государственного налогового контроля Российской Федерации

Как уже ранее отмечалось, одним из наиболее актуальных вопросов на сегодняшний день продолжает оставаться реформа налогового законодательства с целью повышения качества налогового администрирования. Постоянные изменения НК РФ, (только во второй половине 2006 года количество поправок составило около 500) не позволили решить эту проблему и система налогового администрирования и, в частности, контроля не отвечает современным требованиям развития рыночной экономики. Все так же актуальны проблемы четкой регламентации полномочий налоговых органов, их функциональных обязанностей и оценки их деятельности.

Налоговый контроль, являясь частью финансовой системы, призван стимулировать своевременность и полноту уплаты налогов и сборов.

Согласно НК РФ основная цель налогового контроля - это мероприятия, связанные с первоначальной регистрации налогоплательщиков и последующей проверкой уплаты ими налогов и сборов.

По нашему мнению не совсем обосновано рассматривать налоговый контроль только как инструмент, используемый для сбора неуплаченных в срок налогов и регистрации потенциальных нарушителей. Не менее важными и действенными, с точки зрения поступления налогов, являются профилактические мероприятия и предупреждающий нарушения контроль, осуществляемый непосредственно в процессе исчисления и уплаты налогов самими экономическими субъектами. К сожалению, в отечественной практике налогового контроля указанные мероприятия пока не нашли должного применения хозяйствующими субъектами, что не соответствует интересам рыночной экономики и не способствует развитию национального хозяйства Российской Федерации. Из существующей обширной классификации контрольных действий по форме, методу и виду наиболее часто встречается классификация форм налогового контроля в зависимости от временного характера, то есть речь идет о предшествующем, текущем и последующем контроле.

При разработке раздела НК РФ, регулирующего налоговой контроль за основу была взята именно это классификация (Таблица 4), однако реализовать ее удалось только на этапе последующего контроля.

Процедуры предшествующего контроля не установлены в главе 14 НК РФ, посвященной налоговому контролю. Сами по себе разъяснения налогового законодательства предусмотрены в статье 21 «Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)» НК РФ, но в данном случае, речь идет о правах налогоплательщиков, а не о процедурах которые должны инициироваться и проводиться налоговыми органами.

В 2006 были внесены изменения 45 в налоговое законодательство в некоторой степени, ответствующие задачам предшествующего контроля путем стимулирования налогоплательщиков к использованию разъяснений налоговых органов и Минфина РФ. Так, начиная с 2007 года, на налогоплательщика не налагаются штрафы и пеня, в случаях, если он действовал в соответствии с разъяснениями финансового, налогового или другого уполномоченного органа, даже если они в последствии носили ошибочный характер (п.8 ст.75 и пп.З п.1 ст. 111 НК РФ).