Иванова Елена Владимировна. Совершенствование методики оценки эффективности налогового контроля : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Иванова Елена Владимировна; [Место защиты: Акад. бюджета и казначейства М-ва финансов РФ].- Москва, 2008.- 219 с.: ил. РГБ ОД, 61 08-8/236

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ 10

1.1. Роль налогового контроля в системе государственного финансового контроля 10

1.2. История развития органов налогового контроля в России 34

1.3. Нормативно-правовое регулирование налогового контроля 44

1.4. Элементы и виды налогового контроля 58

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДОЛОГИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ 69

2.1. Анализ организационной структуры органов налогового контроля в России 69

2.2. Анализ форм и методов налогового контроля и их значение на современном этапе 87

2.3. Разработка аналитических процедур на стадии камерального анализа с целью выявления противозаконных схем минимизации налоговых платежей 104

ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИИ 120

3.1. Подходы к определению эффективности налогового контроля 120

3.2. Методика оценки эффективности налогового контроля (на примере налоговых органов Омской области) 135

3.3. Направления совершенствования организации налогового контроля в России для обеспечения его эффективности 161

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 169

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 178

ПРИЛОЖЕНИЯ 184

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Совершенствование рыночных отношений в России, переход её на инновационный путь развития требует адекватного развития налоговой системы в целях обеспечения потребностей бюджетов всех уровней.

Современное состояние налоговой системы характеризуется:

ростом числа объектов и субъектов налогообложения;

высокой динамикой изменений налогового законодательства;

недостаточной законопослушностью многих организаций (платить налоги ещё не стало гражданской обязанностью налогоплательщика);

постепенным накоплением практического опыта налогового контроля.

Однако сложившаяся к настоящему времени система налогового контроля не обеспечивает требуемого повышения эффективности деятельности налоговых органов. Несмотря на перевыполнение планов по мобилизации налоговых доходов бюджета, задолженность по налоговым платежам в бюджеты всех уровней остаётся достаточно высокой. По состоянию на 01.01.2007 г. задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации составила 757,4 млрд. руб. (13,2% от поступивших налоговых доходов), в том числе недоимка 245,2 млрд. руб.1 Сохраняется тенденция в виде уклонения налогоплательщиков от выполнения обязанности по уплате налогов и сборов, для чего используются изъяны налогового законодательства и недостатки в организации работы налоговых органов.

В этих условиях перед налоговыми органами встает проблема повышения эффективности налогового контроля, поскольку от эффективности налогового контроля в целом и организации контрольной работы налоговых органов в частности, в немалой степени зависит состояние бюджета страны, что напрямую влияет на благосостояние населения через соответствующие статьи расхода бюджета. Поэтому разработка методики оценки эффективности налогового

1 По данным формы 4 НМ ФНС РФ

контроля за поступлением налогов и сборов в бюджетную систему России является важной научной и практической задачей, решение которой будет способствовать повышению качества всей социально-экономической политики государства, в том числе и политики налоговой.

Потребность в оценке эффективности налогового контроля существует во всех странах, в том числе и в России. Центральным аппаратом и Управлениями ФНС России применяются различные внутриведомственные критерии и показатели оценки эффективности работы нижестоящих инспекций. Однако в настоящее время в России не существует единой методики оценки качества как налогового контроля в целом, так и контрольной работы отдельных налоговых органов.

Отсутствие методологически выверенной оценки эффективности налогового контроля, утверждённой на уровне ФНС России, не позволяет центральному аппарату ФНС России провести объективное сравнение результатов по отдельным направлениям контрольной работы инспекций с целью нахождения новых приёмов и методов проведения контрольных мероприятий, которые могут быть использованы для рационализации и повышения эффективности деятельности инспекций ФНС России.

Организация и методология налогового контроля, разработка методики оценки эффективности налогового контроля требуют дальнейшего исследования. Научная и практическая значимость решения этих вопросов и предопределила выбор темы диссертации, ее цели и задачи.

**Цель диссертационного исследования**- на основе анализа сложившейся теории и практики налогового контроля, в Российской Федерации и зарубежного опыта в области налогового контроля разработать и обосновать методику оценки эффективности контрольной работы налоговых органов.

Поставленная цель предопределила необходимость решения следующих задач:

- исследовать теоретические основы налогового контроля и уточнить понятие «налоговый контроль» в части отражения его места в системе государственного финансового контроля, а также классифицировать формы и методы

контрольной работы инспекций ФНС России;

исследовать формы и методы налогового контроля за исполнением налогоплательщиками своих налоговых обязательств и на основе этого предложить комплекс аналитических процедур, проводимых на стадии проведения камерального анализа с целью выявления противозаконных схем минимизации налоговых платежей в бюджеты всех уровней;

проанализировать существующие российские и зарубежные методики оценки эффективности налогового контроля с целью разработки современных критериев и показателей, используемых для оценки эффективности контрольной работы налоговых органов;

разработать методику оценки эффективности налогового контроля, включающую в себя сравнительную оценку эффективности контрольной работы инспекций ФНС России на основе использования коэффициентов ранжирования;

внести предложения» по совершенствованию организации налогового контроля для повышения его эффективности.

**Объектом диссертационного исследования**является налоговый контроль, и, в частности, система отношений органов налогового контроля с субъектами налогообложения.

**Предмет**исследования - организация, формы и методы контрольной работы инспекций ФНС России и её территориальных подразделений за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах.

Степень научной **разработанности**проблем. В'работах учёных и практиков в большей степени освещались проблемы финансового контроля и в меньшей степени - налогового контроля.

Теоретические основы финансового контроля-исследованы в трудах Афанасьева М.П., Белобжецкого Н.А., Братцева В.И., Бурцева В.В., Вознесенского Э.А., Воронина Ю.М., Горшенева В.М., Данилевского Ю.А., Магомедова С.А., Овсянникова Л.Н., Родионовой В.М., Соменкова А.Д., Шохина СО. и др.

Существенный вклад в исследование налогового контроля внесли зарубежные авторы Bird Richard, Hardman Philip J., Helganson S.

Анализ различных аспектов налогового контроля приводится в работах Безрукова Г.Г., Грачевой Е.Ю., Дадашева А.З., Казак А.Ю., Кучерова И.И., Ногиной О.А., Судакова О. Ю., Орешкина И.А., Павловой Л.П., Пороло Е.В., Сер-дюковой Н.А., Черника Д.Г.

Проблемы практической деятельности налоговых органов освещались Зреловым А.П., Карташовой Г.Н., Погребняк В.М., Реш В.К., Штарёвым С.С. и

др.

Существующие научные разработки и практика контроля позволяют судить об отсутствии в настоящее время единой, современной и достаточно объективной оценки эффективности налогового контроля как на региональном, так и на федеральном уровнях. Многие вопросы организации и методологии налогового контроля требуют дальнейшего исследования.

**Теоретическая и методологическая база исследования.**Теоретической основой диссертации явились концептуальные положения и разработки по, вопросам государственного финансового и налогового контроля, представленные и обоснованные в научных исследованиях российских учёных, а также труды учёных и практиков по проблемам оценки эффективности налогового контроля. В диссертационном исследовании использованы экономико-статистические методы: статистической обработки данных, корреляционного анализа, исторического, логического сравнительного анализа, системного анализа, синтеза теоретического и практического материала.

**Информационно - эмпирической базой**исследования послужили статистические материалы Росстата и его региональных подразделений, аналитические материалы Управления ФНС России по Омской области, информационные ресурсы Интернет. В работе использованы законодательные акты РФ, Постановления Правительства РФ и другие нормативно-правовые акты законодательных и исполнительных органов власти.

**Положения, выносимые на публичную защиту:**разработана комплексная методика оценки эффективности налогового контроля, которая включает в себя сравнительную оценку эффективности контрольной работы инспекций ФНС России на

основе использования коэффициентов ранжирования; на основе комплексного анализа существующих методик оценки эффективности организационных схем,.форм и методов контроля предложены критерии оценки эффективности контрольной работы ИФНС России и разработана блок-система количественных; и качественных показателей оценки эффективности налогового контроля. **Научная новизна диссертационного исследования заключается- в следующем:**

уточнено понятие налогового контроля, в определении которого чётко закреплено место налогового контроля в системе государственного; финансового контроля, отражены субъекты и объекты контроля (стр. 32 диссертации);

систематизированы формы налогового контроля (учёт налогоплательщиков, налоговые проверки) и методы, контрольной работы инспекций ФНС России (получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверка данных учёта и отчётности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), инвентаризация имущества, экспертиза, истребование и выемка документов) (стр. 100-101? диссертации);

выделен новый классификационный признак налогового контроля - в зависимости от методов проведения налоговых проверок: документальный и визуальный налоговый контроль (стр.66 -67 диссертации);

предложен комплекс аналитических процедур, проводимых на стадии проведения камерального анализа, с целью выявления противозаконных схем минимизации налоговых платежей в бюджеты всех уровней (стр. 111-117 диссертации);

обоснованы рекомендации по совершенствованию организации налогового контроля в России для повышения его эффективности (стр.173 -174 диссертации).

**Практическая значимость диссертационного исследования.**

Основные выводы и предложения диссертационного исследования могут ***I***

быть использованы ФНС России и её территориальными подразделениями для

проведения мониторинга оценки эффективности налогового контроля, как на  
региональном, так и на федеральном уровнях. Обоснованные автором аналити  
ческие процедуры, направленные на выявление противозаконных схем мини-  
1 мизации налоговых платежей, могут значительно повысить эффективность

*'<*проведения камеральных и выездных налоговых проверок.

*f*Результаты диссертационной работы могут быть рекомендованы для ис-

**к,**

пользования в учебном процессе при преподавании дисциплин «Организация и  
> методика налоговых проверок», «Налоги и налогообложение», а также при раз-

*)*работке специальных курсов по налоговому контролю. Выдвинутые и обосно-

ванные в работе положения могут использоваться при обучении и переподготовке специалистов налоговых органов.

**Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.**Основные положения и выводы диссертационного исследования были апроби-

. рованы на семинарах и совещаниях административных и налоговых органов г.

*'і*

Омска. *і*

Разработанная методика оценки эффективности налогового контроля бы  
ла апробирована в Управлении ФНС России по Омской области и внедрена в  
\* работу территориальных налоговых инспекций региона.

Практические рекомендации и материалы диссертации используются в  
1 процессе преподавания дисциплины «Налоги и налогообложение» в Омском

! филиале ФГОУ ВПО «Академия бюджета и казначейства Министерства финан-

*І*сов Российской Федерации» и дисциплин «Организация и методика налоговых

проверок» и «Налоги и налогообложение» в Омском финансово-экономическом  
колледже - филиале ФГОУ ВПО АБиК Минфина России.  
*I*Результаты исследования опубликованы в 5 работах автора общим объё-

мом 3,0 п. л.

**Структура диссертационной работы**обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, трёх глав, заключения. Объём работы - 183

*I****)***

страницы машинописного текста с 5 таблицами, 7 рисунками и 4 схемами. В структуру работы также входят 32 приложения и библиографический список использованной литературы, содержащий 159 источников.

## Роль налогового контроля в системе государственного финансового контроля

В формировании и развитии экономической и социальной структуры общества большую роль играет государственное регулирование, осуществляемое в рамках принятой на каждом историческом этапе политики. Одним из-механизмов, позволяющих государству проводить экономическую и социальную политику, является финансовая- система общества, сфокусированная с помощью политико-правовых мер в государственном бюджете, представляющим собой её концентрированное выражение. История нашей страны, как впрочем и иных высокоразвитых стран Европы, а также США, доказала, что полной свободы рыночных отношений не было нигде и никогда, а государство, стремящееся цивилизованно управлять всеми рыночными отношениями, не может стоять» в стороне при решении важнейших вопросов в сфере экономики.

В экономической науке и практике существует иное мнение сторонников либеральной модели экономического развития [95, с.52], основанное на принципах монетаризма (сторонников Фридмена М., Лукаса Р., Сержента Т.). С их точки зрения рыночные отношения способны к самоорганизации и могут самопроизвольно обеспечить необходимый контроль и эффективное функционирование экономики, поэтому не нуждаются в централизованных механизмах.

Однако мировой опыт, а также многолетнее «реформирование» экономики страны доказывают, что подобная точка зрения не только не бесспорна, но и ошибочна. Необходимость «активизации ресурса «государственности» актуальна именно на этапе реформационного процесса» [43, с. 14].

Практика зарубежных стран свидетельствует, что рынок, особенно в период своего развития, эффективен при условии, действия і «сознательно функционирующих» контрольных механизмов, «учреждения централизованного контроля» (по терминологии Дж. М. Кейнса) [56, с. 367]. «Кейнсианская» экономическая теория исходит из того, что капитализм не является саморегулирующей системой, способной к бесконечному процветанию. «Саморегулирующийся рынок» за руки нас не возьмёт и к вершине прогресса не поведёт» [66, c.198].

В рыночных условиях управление экономическим развитием общества со стороны государства выражается в определении стратегии и тактики экономической и финансовой работы, выработке на этой основе соответствующей экономической и финансовой политики и её реализации посредством установления единых правил организации финансовых связей в обществе и неукоснительного контроля за их исполнением.

Инструментом контроля государства в материально-финансовой сфере является государственный финансовый контроль. С его помощью контролируется полнота выполнения обязательств физических и юридических лиц перед государством, проверяется соблюдение органами государственной власти, юридическими и физическими лицами требований финансового законодательства, осуществляется контроль за поступлением и целевым, эффективным и рациональным использованием государственных средств и т.д.

Рассматривая роль государства в экономике в условиях рыночных преобразований, следует согласиться с мнением профессора Ю.М. Воронина [43, с.20], что особая роль и функции государства в новых социально-экономических (рыночных) условиях, характеризующих его действия в финансовой сфере, является одной из характерных содержательных составляющих сущности государственного финансового контроля.

## Анализ организационной структуры органов налогового контроля в России

Каждое государство создаёт себе систему контроля, через которую формирует систему контрольных органов. Кроме того, качество системы контроля зависит и от расположения органов контроля [81, с. 176]. Структура - есть итог организации органов контроля [45, с.25-71; 14], выступающая законом их связи, т.е. именно благодаря ей система налогового контроля воспроизводит себя и существует в относительно константном виде с 1991 года. Каждая структура содержит перечень структурных подразделений органа контроля, выстроенный в определённой логической последовательности. Элементы, входящие в структуру, должны быть урегулированы в законодательном порядке. Поэтому деятельность должностных лиц, занимающих то или иное положение в органе контроля, должна соответствовать его целям, задачам и функциям, а формы и методы их работы должны быть определены заранее и зафиксированы в нормативных актах.

Таким образом, структура органа налогового контроля представляет собой совокупность всех его подразделений, схему распределения между ними функций и полномочий, систему взаимоотношений этих подразделений, урегулированную нормами права.

Одна из специфических особенностей структуры состоит в том, что она выступает организационной основой функционирования всех элементов системы налогового контроля и в качестве таковой прямо или косвенно воздействует на все её стороны. Недостатки в построении органа налогового контроля ведут к удорожанию его содержания. В результате этого затрудняется сбор информации, передача её и обработка, персонал работает неэффективно. Нарушение документооборота, низкий уровень квалификации работников влекут за собой рост штатной численности, дублирование в работе и усложнение взаимодействия. Поэтому структура органа контроля развивается в тесной зависимости с качеством и количеством работников, привлекаемых для осуществления контрольных функций.

От внутренней организации органа, построения его отдельных частей, распределения компетенции, от соответствующей организации взаимоотношений структурных подразделений во многом зависят результаты и оценка эффективности всей контрольной деятельности налоговых органов. Кроме того, одним из важнейших направлений повышения эффективности контрольной работы налоговых органов является совершенствование организационной структуры налоговых органов.

## Подходы к определению эффективности налогового контроля

В последнее время и в России и во всех развитых странах серьёзной проблемой стало все большее усложнение налоговых процедур и правил. Одним направлений перестройки налогового процесса является повышение эффективности налогового контроля [74, с. 19]. Хотя в научных кругах до сих пор нет единого мнения в определении понятия «эффективность».

Существуют трактовки понятий эффективности производства, управления и контроля. Так, например, Плотников К.Н. считает, что эффективность производства это «степень той полезной отдачи производства, которую получает народное хозяйство благодаря наиболее рациональному, экономическому использованию всех его резервов и возможностей» [72, с.8]. Под эффективностью управления, Ершов А.Д. понимает «результативность управления, полу-ченную при выполнении условий, устанавливаемых ограничениями на величину ресурсов, предназначенных для достижения цели системы, поскольку одна и та же цель может достигаться ценой различных затрат» [54, с.273]. В данном определении эффективность рассматривается в контексте достижения поставленных целей управления.

В сфере государственного управления определение эффективности имеет свою специфику. Саймон Г.А. в своём исследовании, посвященном административному управлению, отмечает, что «эффективность можно определить как отношение чистых положительных результатов (превышение желательных последствий над нежелательными) и допустимых затрат» [67, с.253].

Шохин СО. полагает, что эффективность контроля определяется, отношением его результатов к затратам на его проведение [86, с.8]. Следовательно, для повышения эффективности необходимо снижение затрат. Однако, как показывает опыт, снижение затрат не всегда приводит к росту эффективности. Поэтому необходимо регулирование затрат в некоторых пределах, при которых будет сохраняться оперативность и качество контроля.

Как правило, когда рассматривается вопрос об эффективности того или иного вида деятельности, прежде всего имеют ввиду адекватность достигнутых в процессе её осуществления результатов намеченным целям, степень приближения результата к цели с учётом затрат трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Данной позиции придерживаются такие исследователи контроля, как Магомедов С.А., Шохин CO., Дадашев А.З. [65; 92; 48].

Применительно к налоговому контролю следует различать понятия эффективность и экономическая эффективность. Эффективность налогового контроля является более широким понятием по сравнению с экономической эффективностью,, поскольку включает социальные результаты. В целом экономическая эффективность связывается с ростом ресурсов экономики, увеличением объёма производства и потребления, а социальная эффективность - с повышением благосостояния населения [85, с.22]. Субстанцию экономического эффекта составляют непосредственные результаты труда, а социального эффекта -конечные результаты потребления этой продукции. Рост экономической-эффективности является условием повышения социальной эффективности, «причём, первая из них выражает преимущественно целевой аспект эффективности, а вторая - аспект, связанный со средствами достижения социальных целей. В реальной действительности оба аспекта выступают в единстве» [93, с. 18].