Сибагатуллина Лилия Рависовна. Совершенствование налогового контроля в современных условиях : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Сибагатуллина Лилия Рависовна; [Место защиты: Ин-т экономики УрО РАН]. - Уфа, 2008. - 183 с. : ил. РГБ ОД, 61:08-8/821

**Содержание к диссертации**

Введение

1 Теоретические подходы к содержанию налогового контроля 11

1.1 Налоговый контроль как функция управления 11

1.2 Место и роль налогового контроля в системе государственного механизма управления 25

1.3 Основные цели и задачи налогового контроля 45

2 Развитие средств налогового контроля и формирование его организационно-управленческой структуры 55

2.1 Становление форм контроля российской налоговой системы 55

2.2 Классификация методов налогового контроля 77

2.3 Развитие организационно-управленческой структуры налоговых органов 91

3 Оценка эффективности механизма налогового контроля 102

3.1 Существующие подходы к определению эффективности контроля 102

3.2 Методические аспекты повышения эффективности налогового контроля 114

3.3 Принципы организации системного налогового мониторинга 126

Заключение 145

Библиографический список 150

Приложения 163

**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 налогового контроля обусловлена не только изменчивостью законодательных норм его регулирования, но и появлением принципиально новых свойств и задач налогового контроля, присущих рыночной экономике. Глобализация экономики, выход российских предпринимательских структур на международные рынки товаров, капиталов, инвестиций способствуют сближению интересов государства и налогоплательщиков. Эти процессы меняют содержание информационного учетно-аналитического обеспечения управленческих процессов. В этих условиях налоговый контроль приобретает новую установку - обеспечение прозрачности бизнеса, способствование инвестиционной привлекательности отечественных производителей, обеспечение интересов налогоплательщиков при полном и своевременном выполнении налоговых обязательств. 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 отставание науки о контроле от развивающейся практики налоговых отношений. Кроме того, действующие налоговые нормы перестали отвечать воспроизводственным потребностям, а их постоянная редакция создает дополнительные барьеры в финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Налоговые органы России тяжело отказываются от системы тотального налогового контроля и переносят акценты своей деятельности на проведение аналитической работы. Неэффективность деятельности налоговых органов, обусловленная их крайней раздутостью, конфликтностью правового поля и нечеткой постановкой целей характерна для сегодняшней экономики.

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 характеризуется как проявление на практике только фискальной функции налогов.

В настоящее время существенно возрастает актуальность регулирующей (или экономической) функции налогов 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, инструментов и результатов налогового контроля, что необходимо для разработки концепции их взаимодействия и специализации. В свою очередь, для выработки новых поведенческих установок налоговых инспекторов и налогоплательщиков 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 системы налогового контроля.

Степень изученности проблемы. Сущности налогового контроля посвящен обширный круг научной и учебной литературы. Отечественные специалисты в области экономической и финансовой наук: Белобжецкий И.А., Белов Н.Г., Вознесенский Э.А., Данилевский Ю.А., 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., Грачевой Е.Ю., Жуковым В.А., Пансковым В.Г., Черником Д.Г., Юткиной Т.Ф. 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 XX века российской налоговой системы послужило объективным фактором активизации исследований в области налоговой политики и налогового контроля, что нашло отражение в работах Брызгалина А.В., Дадашева А.З., Кваши Ю.Ф., Кучерова И.И., Лобанова А.В., Парыгиной В.А., Пасько О.Ф., Пепеляева С.Г., Петровой Г.В., Поролло Е.В., Тедеева А.А. Вопросам совершенствования налоговых проверок существенное внимание уделено в разработках Гусевой Т.А., Доброхотовой В.Б., Кулеша В.А., Оношко Н.К., Сашичева В.В., Скорика Т.Г., Титовой Г. и др. Проблемам эффективности налогового контроля посвящены публикации Алехина С.Н., Алиева Г.Х., Безрукова Г.Г., Куницына Д.В., Морозовой М.А., Реш В.К., Хубаева Г.Н., Щербинина А.Т. 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 российских ученых Зрелова А.П., Ногиной О.А., Попоновой Н.А., Титова А.С. 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. Дискуссионность экономической природы, методологических принципов, 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 развитии теоретических и методических аспектов повышения эффективности налогового контроля как направления совершенствования налоговой системы.

Цель исследования обусловила необходимость решения следующих задач:

1) определить современное функциональное содержание налогового контроля, его место и роль в государственном механизме регулирования экономики;

2) выявить тенденции использования средств налогового контроля и их влияние на характер исполнения налоговых обязательств;

3) разработать методику оценки эффективности налогового контроля с учетом его целевых составляющих;

4) обосновать форму организации контрольной деятельности налоговых органов на основе предложенных показателей эффективности налогового контроля.

Предметом исследования является совокупность организационно-экономических отношений между государственными органами и налогоплательщиками, возникающих в процессе проведения налогового контроля.

Объектом исследования является сфера налоговых обязательств предприятий и организаций различной отраслевой специализации Республики Башкортостан.

Методология исследования. Теоретическую и методическую основу исследования составили фундаментальные труды отечественных ученых, практические рекомендации специалистов в области налогового контроля по совершенствованию процедур налоговых проверок, а также законодательные, нормативно-правовые акты и справочные материалы. При выполнении работы исследована и научно обобщена информация Управления ФНС РФ по Республике Башкортостан о методах и результатах 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 и Республике Башкортостан.

Научная новизна результатов исследования заключается в следующем:

1) раскрыты содержание, место и роль налогового контроля в системе государственного механизма управления с учетом использования налоговых механизмов в целях стимулирования инвестиционной активности налогоплательщиков. Уточнено понятие «налоговый контроль» как деятельность уполномоченных государственных органов, обеспечивающих в рамках законодательства выполнение обязательств налогоплательщиков по платежам и эффективность функционирования налоговой системы. Данное уточнение позволяет прослеживать двуединое, тождественное проявление функций налогообложения: фискальной и регулирующей. Одновременная реализация этих функций обеспечивает оптимальное соотношение требований к поведению налоговых органов и налогоплательщиков;

2) установлено, что существующие формы реализации налогового контроля не совпадают с его целями, вытекающими из понимания дуалистической сущности налогового контроля, и при этом отсутствует четкое разграничение форм и методов налогового контроля. Используются преимущественно принудительные и низкорентабельные способы налогового контроля. Уточнены самостоятельные формы налогового контроля (учет налогоплательщиков; учет поступлений и дополнительных сведений; налоговые проверки), обеспечивающие сочетание фискальных и экономических интересов участников налогообложения, а также методы и организационные условия их проведения исходя из действующей практики налоговых органов и направлений государственной налоговой политики;

3) разработана методика оценки эффективности налогового контроля на основе мониторинга задолженности по налоговым платежам и установления зависимости между выполнением налоговых обязательств предприятий стратегически важных отраслей экономики региона и получением со стороны государства общественных благ (бюджетных инвестиций);

4) сформулировано и раскрыто содержание концепции системного налогового мониторинга, на основе которой рекомендована структура отделов налоговой инспекции, позволяющая сменить приоритеты деятельности налоговых органов, сблизить интересы налоговых органов и налогоплательщиков.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что полученные результаты могут быть использованы:

- законодательными и исполнительными органами власти в качестве информационно-аналитической базы по нормативно-правовому регулированию, при разработке и реализации ведомственных целевых программ в области развития предпринимательской и инвестиционной деятельности;

- территориальными налоговыми органами в практической деятельности при осуществлении мероприятий предварительного налогового контроля, проведении мониторинга задолженности, инвестиционных возможностей налогоплательщика и налоговых схем;

хозяйствующими субъектами при подготовке к выездной налоговой проверке и по определению резерва для выравнивания финансово-хозяйственной деятельности организации, при составлении бизнес-плана инвестиционного проекта, требующего государственных вложений;

- высшими учебными заведениями при подготовке и переподготовке специалистов в области государственных финансов, государственного финансового контроля и налогового аудита в рамках курсов «Общая теория налогообложения», «Организация и методика налоговых проверок», «Учет и контроль в государственных налоговых органах», «Аудит налогообложения», «Бухгалтерский учет и контроль налогообложения нерезидентов» и других.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационной работы докладывались автором на международных научно-практических конференциях: «Финансовые проблемы РФ и пути их решения: теория и практика» (С.-Петербург, 2006 г.), «Управление в социальных и экономических системах» (Пенза, 2006 г.); всероссийской научно-практической конференции «Проблемы и перспективы развития инновационной деятельности в агропромышленном производстве» (Уфа, 2007 г.); межрегиональной научно-практической конференции «Экономика и управление в современных условиях» (Красноярск, 2007 г.); республиканской научно-практической конференции молодых ученых и аспирантов «Достижения молодых ученых - аграрному производству» (Уфа, 2004 г.); научно-практической конференции молодых ученых и аспирантов «Аграрная наука в XXI веке» (Уфа, 2003 г.); опубликованы в научных изданиях.

Прикладные результаты исследования по оценке влияния налоговой нагрузки на инвестиционные возможности регионального бюджета использованы в работе отделов Министерства экономического развития Республики Башкортостан.

Методические рекомендации по взаимодействию налогоплательщиков и налоговых органов в процессе системного налогового мониторинга реализуются в деятельности территориальных подразделений Федеральной налоговой службы России.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 12 работах, в т.ч. в 1 статье в журнале, рекомендованном ВАК РФ, общим объемом 18,74 п.л., с авторским вкладом 6,21 п.л.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы, включающего 130 наименований. Работа изложена на 176 страницах компьютерного текста, содержит 14 таблиц, 4 рисунка и 13 приложений.

## Налоговый контроль как функция управления

Слово «функция» имеет ряд разных значений: деятельность, обязанность, работа; назначение . В математике — зависимая переменная величина, т.е. величина, изменяющаяся по мере изменения другой, называемой аргументом. В биологии - специфическая работа органа и вообще деятельность или отправления организма. Что касается функций в системе управления, то по этому поводу нет единого мнения среди специалистов, разрабатывающих вопросы современного менеджмента.

Под функциями управления, по мнению Дж.К. Лафта, понимаются особые виды специализированной управленческой деятельности, выделившиеся в процессе разделения управленческого труда. Функции управления характеризуют ту или иную активность взаимодействия объекта и субъекта управления (преимущественно воздействия субъекта на объект). Для эффективного, целостного управления они должны образовать единый комплекс, характеризующий всю полноту, весь спектр взаимодействия субъекта и объекта управления .

Уже отмечалось, что функции управления - это относительно самостоятельные, специализированные и обособленные виды управленческой деятельности. Для того чтобы считаться таковой, функция управления должна иметь четко выраженное содержание, разработанный механизм ее осуществления, последовательность действия, определенную структуру, в рамках которой завершается ее организационное обособление, и определенное звено связи с другими функциями.

Функции управления занимают одно из центральных мест в управленческой деятельности, образуют весь процесс управления и определяют устойчивый состав специфических видов управленческой деятельности, характеризующихся однородностью целей, действий или объектов их приложения. Они характеризуют общие задачи и направления управленческих работ, состав и содержание которых в наименьшей степени зависит от специфики конкретной организации (ее отраслевой принадлежности, размера, организационно-правовой формы и т.п.), от уровня в управленческой иерархии (высший уровень руководства, средний или нижний), от роли функциональных подразделений организации (производство, маркетинг, финансы, кадры), от типа организации (коммерческая, административная, общественная, образовательная и т.д.) и целого ряда других факторов. Дифференциация функций управления позволяет выделить отдельные задачи и виды управленческой деятельности и регламентировать рациональные правила и процедуры их осуществления.

Рассмотрение управления как совокупности и процесса взаимосвязанных функций обеспечивает синтез различных школ управления и возможность реализации разных подходов при принятии управленческих решений.

Представители школы административного управления описали функции менеджера, но при этом рассматривали их как независимые друг от друга. Однако авторы процессного подхода, напротив, считают их взаимосвязанными. В их изложении управление - это процесс, потому что работа по достижению целей с помощью других не может быть единовременным действием, это, как правило, серия непрерывных взаимосвязанных действий. Эти действия, каждое из которых само по себе является процессом, называют управленческими функциями.

Различные концепции управления предусматривают большое разнообразие состава и содержания функций управления.

## Становление форм контроля российской налоговой системы

До начала экономических реформ в России (СССР) действовала централизованно управляемая экономика, система налогообложения отсутствовала как таковая. Государство являлось собственником предприятий и результатов их деятельности. Система налогообложения подменялась системой распределения прибавочного продукта. Такая система финансового обеспечения деятельности государства являлась органичным элементом плановой экономики, а функции налогового контроля осуществляла инспекция государственных доходов.

Начало 90-х годов явилось периодом возрождения и формирования налоговой системы Российской Федерации. Переход к рынку означал использование принципов налогообложения, сформулированных еще в XVIII веке Адамом Смитом. Так, в новых условиях у налоговых органов появилась обязанность доказывать виновность налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Соответственно, встал вопрос о наличии объективной и достоверной информации о суммах уплачиваемых налогов и правильности их исчисления, единственным источником которой на сегодняшний день является налоговый контроль. Формирование рынка коренным образом сказалось и на финансово-хозяйственной деятельности предприятий, и на проведении налогового контроля в процессе ее осуществления. Изменились цели налогового контроля, его средства, содержание и сфера применения. Необходимо отметить, что нами в качестве средств налогового контроля рассматривается совокупность организационных мер, форм и методов. Среди перечисленных средств наиболее важной отличительной чертой налогового контроля, на наш взгляд, является порядок определения допустимых форм его проведения.

Процесс формирования налогового контроля в Российской Федерации можно разделить условно на три этапа:

I этап-1992-1998 гг.;

II этап-1999-2001 гг.;

III этап - с 2002 г. по настоящее время.

На первоначальном этапе были приняты закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» и закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В этих законодательных актах в неявном виде присутствуют такие формы налогового контроля как учет налогоплательщиков; проверки документов; получение объяснений, справок и сведений; обследование помещений; создание налоговых постов. Основной формой налогового контроля является проведение налоговых проверок за деятельностью налогоплательщиков. Причем отсутствует четкое разделение проверок на камеральные и выездные. На данном этапе работы налоговых органов формировалась технология приема и камеральной проверки налоговой отчетности. Она была ориентирована на сдачу отчетов плательщиками лично инспектору и ее проверку в присутствии представителя организации. В этом случае имелась возможность выяснить и устранить все ошибки, допущенные бухгалтером при составлении отчета и заполнении деклараций, а при необходимости - оформить финансовые и административные санкции58. Основной упор делается на осуществление документальных проверок.

## Существующие подходы к определению эффективности контроля

Оптимальное соотношение рассмотренных выше форм и методов обеспечивает результативность налогового контроля. Конечный результат, т.е. совокупность объективных последствий контроля, - это главный критерий определения его эффективности. Еще в прошлом столетии в трудах видных российских ученых-экономистов (С.Г. Струмилин, Т.С. Хачатуров, Д.С. Львов, Г.И. Бакланов, В.Е. Адамов и др.) было доказано, что эффективность измеряется отношением эффекта к затратам или ресурсам, вызвавшим этот эффект. При рассмотрении категории эффективности применительно к контролю как к функции управления, выделяется одна методологическая особенность, отличающая ее от категории эффективности применительно к производству. Если рост эффективности производства означает получение на единицу потребленных ресурсов большей массы экономического эффекта (или для получения единицы экономического эффекта затрачена меньшая масса используемых ресурсов), то повышение эффективности контроля в сфере налогообложения (или управления налоговой системой) не всегда и не обязательно означает получение большего экономического эффекта при тех же затратах применяемых ресурсов. Результаты контроля того или иного объекта могут завершиться положительной оценкой его деятельности, констатацией отсутствия налоговых правонарушений. И это тоже результат, хотя и отрицательный с позиции экономического эффекта от затраченных ресурсов. Такой результат следует считать идеальным при его массовости в обществе, где благодаря контрольным органам и общественному мнению формируется, налоговая культура .

Существуют разные методики определения эффективности налогового контроля. Так, уральские экономисты под руководством Г.Г. Безрукова выделяют четыре группы в зависимости от области применения. Первая методика представляет собой набор абсолютных показателей контрольной работы налоговых органов - используется исполнительными органами власти для сравнения налоговых органов одного уровня управления в общероссийском разрезе104. Показатели работы налоговой службы России включают в себя:

a) сумму налоговых поступлений;

b) общую сумму недоимки и отсроченных платежей;

c) общую сумму дополнительно начисленных и уменьшенных в ходе контроля налогов;

d) объем дополнительно начисленных по выездным и камеральным проверкам;

e) объем предъявленных санкций из суммы дополнительно начисленных платежей;

f) сумма взысканных налоговых платежей;

g) количество документально проверенных юридических лиц;

h) количество налогоплательщиков, у которых выявлены нарушения в ходе проверок;

і) общая сумма наложенных административных штрафов;

j) количество налогоплательщиков, привлеченных к административной ответственности;

к) количество случаев приостановления операций в финансово-кредитных учреждениях;

1) количество материалов, направленных в правоохранительные органы.