Созанова Светлана Валерьевна. Экономический механизм совершенствования налогового контроля : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Владикавказ, 2004 177 c. РГБ ОД, 61:05-8/1408

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава I. Сущность, факторы и причины возрастания роли налогового контроля в рыночно-трансформационной экономике 9

1.1. Сущность налогового контроля и его место в системе финансового контроля 9

1.2. Факторы и причины возрастания роли налогового контроля 38

Глава II. Анализ состояния и результатов функционирования действующей системы налогового контроля 59

2.1. Анализ состояния контрольной работы налоговых органов по комплексу различных показателей 59

2.2. Анализ состояния налогового контроля и практики образования неплатежей в бюджеты разных уровней 81

Глава III. Основные направления и механизм совершенствования контрольной работы налоговых органов 107

3.1. Совершенствование механизма проведения налоговой реформы и его влияние на повышение действенности и эффективности налогового контроля 107

3.2. Кадровая политика: роль в организации и проведении налогового контроля 138

3.3. Совершенствование методов налогового контроля с использованием информационных технологий 150

Заключение 157

Библиографический список 161

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Налоговый контроль является специальным способом обеспечения налогового законодательства, и от его эффективности зависят экономическое благополучие и безопасность государства. Тезис о том, что налоговый контроль РФ, несмотря на достигнутые результаты, недостаточно эффективен во многом обусловил выбор темы и написание диссертационной работы.

Из зоны критики по-прежнему не выпадает механизм функционирования органов, осуществляющих налоговый контроль. Система налогового контроля, как и вся система налогообложения, должна иметь не только фискальные цели, но и рыночные ориентиры. Другими словами, налоговый контроль выполняет регулирующую функцию в системе налогообложения и должен содействовать развитию экономической и социальной активности частной и корпоративной доходополучателеи, а не подменять естественные тенденции движения локального пространства административным контролем. Однако налоговый контроль, являющийся частью всей системы налогообложения, должен создавать условия для эффективного ее функционирования и тем самым способствовать финансовой обеспеченности и финансовой стабилизации, что, к сожалению, пока не проявляется в должной мере. Исследование этих проблем в работе определяет актуальность темы.

Степень разработанности проблемы. В диссертации, безусловно, учитываются исследования и разработки, опубликованные по вопросам налоговой системы, налогообложения и налогового контроля. В частности, существенный вклад в разработку проблем налогообложения и налогового контроля внесли Ф.Аквинский, М.Боголепов, С.Брю, А.Вагнер, С.Витте, С.Вольтер, П.Гензель, Дж.Кейнс, А.Лаффер, А.Лернер, К.Макконнелл, Ш.Монтескье, У.Петти, П.Прудон, Д.Рикардо, П.Самуэльсон, А.Смит, А.Тривус, М.Фридман и др. Из советско-российских экономистов следует отметить труды А.Брызгалина, В.Гусева, В.Галкина, А.Дадашева, А.Казака, В.Красницкого, Л.Павловой, Г.Поляка, В.Панскова, С.Пепеляева, А.Починка, Б.М.Райзберга, М.Романовского, Д.Черника, Т.Юткиной и других.

Вместе с тем вопросы совершенствования экономического механизма налогового контроля как научная проблема остаются еще недостаточно разработанными, особенно с учетом необходимости внесения адекватных изменений в налоговую систему и реализации политики ускоренного экономического роста.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является изучение состояния налогового контроля в РФ и ее регионах в современных рыночных условиях. Важно также исследовать теоретические и методические вопросы, связанные с экономическим механизмом эффективного осуществления налогового контроля. Для достижения поставленной цели в работе решаются следующие задачи:

- исследование сущности налогового контроля и определение его места в общей системе финансового контроля;

- проведение анализа эффективности реализации контрольных функций налоговыми органами с помощью комплекса различных показателей;

- анализ действующей системы налогового контроля в части организации налоговых платежей в бюджеты разных уровней и состояния налогового контроля хозяйствующих субъектов, а также практики предупреждения налоговых неплатежей и образования недоимки;

- раскрытие и классификация основных факторов совершенствования экономического механизма проведения налоговой реформы (в аспекте налогового контроля);

- определение влияния результатов проводимой налоговой реформы на повышение действенности и эффективности налогового контроля;

- раскрытие роли кадровой политики в совершенствовании системы налогового контроля;

- определение возможных путей совершенствования экономических методов контрольной работы налоговых органов;

- оценка механизма совершенствования методов налогового контроля с использованием новых информационных технологий.

Предметом исследования выступают отношения, возникающие в процессе формирования бюджетов разных уровней при осуществлении налогового контроля.

Объектом исследования является современная система налогообложения и организация эффективного механизма налогового контроля.

Методологической итеоретической основой диссертационного исследования явились труды ведущих отечественных и зарубежных экономистов в области теории финансов, налогообложения, налогового реформирования и совершенствования налогового контроля.

Методы исследования. В диссертации использовались такие методы экономических исследований, как: статистический, сравнительных группировок, расчетный, графический, монографический, выборочные наблюдения.

Информационно-эмпирическая база исследования представлена законодательными актами, данными Министерства финансов РСО - Алания и Министерства экономического развития РСО - Алания, материалами УФНС России поРСО-Алания, атакже других официальных документов государственных органов. В работе также критически использованы результаты научных исследований, опубликованные в различных специальных журналах и монографической литературе.

Положения диссертации, выносимые на защиту:

1. В сущностной характеристике контрольные функции в налоговом регулировании специфичны и в то же время являются частью контрольных функций финансового контроля. Налоговый контроль имеет двойственный характер: он является частью финансового контроля и элементом (приемом) налоговой системы.

2. Противоречия, недостатки и диспропорции, возникающие в налоговой практике, требуют четкого знания функций налогового контроля, его взаимосвязи с выбранными моделями налогового регулирования. Налоговый контроль экономически необходим в той мере, в которой оправдан по осуществляемым на его цели затратам (расходам).

3. Изменения в налоговой системе не всегда способствуют усилению роли и значения налаженного налогового контроля. В этой связи важно учитывать, что результаты налогового контроля несут на себе «подчиненно - следственный» характер от задач, решаемых бюджетами, однако он не может использоваться лишь как инструмент «наполнения бюджетов». Неизбежность фискальной природы функционирования налоговой системы России не означает всеобщую (абсолютную) государственную возможность аккумулировать в бюджетах доходы, используя методы налогового контроля.

4. Уклонение от уплаты налогов - это преднамеренное сокрытие налогоплательщиками части доходов и имущества от налогового обложения. В связи с этим актуально исследование причин и факторов, заставляющих налогоплательщика уклоняться от налога, а также последствий и масштабов потерь.

5. Контроль за исполнением налоговых платежей в бюджеты всех уровней, осуществляемый органами государственной власти, и есть форма мобилизации финансовых ресурсов в бюджеты. Однако возникает множество вопросов налогового контроля, имеющих прямое отношение к деятельности властных государственных структур, характеризующейся как положительно, так и отрицательно. В России и ее регионах, в частности, в РСО - Алания, существует система налогообложения, которая требует научного осмысления как в части несовершенства нормативной базы налогов (уровень налогообложения, налоговое бремя), так и выявления изъянов, недоработок в организации налогового контроля.

6. В налоговом контроле важное значение имеет соблюдение определенного баланса экономических и финансовых интересов государства по формированию своей финансовой основы, с одной стороны, и интересов налогоплательщиков по защите от неправомерного вмешательства в их хозяйственную деятельность - с другой. Контрольную деятельность налоговых органов следует рассматривать не с позиции принудительно властных отношений государства с гражданами, не через призму оценки ситуации фискальными органами, а всесторонне, объективно, с учетом законных прав и интересов налогоплательщиков.

7. Формирование и задействованность экономического механизма налогового контроля предполагает систематическое совершенствование его методической основы и оценки современных технологий, применяемых на практике.

8. Для обеспечения эффективного экономического механизма необходимо сформировать профессиональную кадровую базу с перспективными направлениями подготовки специалистов по налогам и налогообложению с высшим образованием. Целесообразны значительно более высокие, чем сложились за десять лет, темпы обновления работников налоговой службы как по критерию образования, так и по возрасту, полу и т.д.

Научная новизна исследования состоит в разработке концептуальных основ совершенствования экономического механизма налогового контроля с обоснованием одинаковой необходимости усиления его функций, комплексной оценки методов и форм осуществления.

Элементы научной новизны содержатся в следующем:

- обоснована сущность и определены элементы налогового контроля, принципы и формы его эффективной организации (важнейшей является характеристика, что налоговый контроль имеет непосредственную связь с функционированием финансов, финансовым контролем, финансовым регулированием и управлением);

- уточнено, что по своей сущности налоговый контроль экономически необходим и оправдан в рамках позитивного воздействия на процесс формирования налоговой системы и финансовых ресурсов государства, т.е. бюджетных доходов (контроль должен «приносить» больше средств, нежели затрачивается на его проведение, и тем самым способствовать реализации принципа дешевизны и эффективности налоговой системы);

- аргументирован вывод о том, что чрезвычайно важное значение имеет экономически обоснованное налогообложение, а также разграничение полномочий между законодательной и исполнительной властью по поводу изменений в налоговой системе, совершенствование методов и форм осуществления налогового контроля (речь идет о том, что противоречия, недостатки и диспропорции, возникающие в налоговой практике, требуют четкого знания экономических функций налогового контроля, его взаимосвязи с выбранными моделями налогового регулирования, усиления налоговой ответственности и действенности налогового контроля);

- доказано, что налоговый контроль способствует снижению и ликвидации сокрытия налогов, однако любые попытки вывести функции налогового контроля за пределы общей системы финансового управления обречены на неуспех (с одной стороны, нельзя в системе налогового регулирования оценивать налоговый контроль как «панацею от всех бед» или как «палочку-выручалочку», с другой - необходимо полнее учитывать, что налоговый контроль - элемент реального налогового процесса);

- проведен обширный анализ экономических, правовых, организационных, кадровых и методических основ налогового контроля, и на этой базе выявлены недостатки действующего экономического механизма налогового контроля: немногофункциональность, некомплексность, чрезмерно высокая зависимость от целей исполнения текущих бюджетных задач, несоответствие кадрового состава исполнителей профессиональным требованиям, слабая применяемость новых

технологий и т.д.;

- выявлены и классифицированы элементы экономико-финансового механизма организации налогового контроля и его возрастающего влияния на своевременное и полное исполнение налогоплательщиками налоговых обязательств, недопущение образования задолженности по платежам в бюджеты разных уровней, а также недоимки;

- раскрыты особенности обеспечения методической основы налогового контроля и разработана система рекомендаций по ее совершенствованию, в том числе применительно к деятельности налоговых служб РСО - Алания (методическая база проведения налогового контроля относится к тому элементному составляющему механизма его осуществления, который играет качествообразующую роль).

Теоретическая значимость диссертационной работы состоит в уточнении общих понятий налоговой системы, финансового и налогового контроля, а также в обоснованиипричинифакторов,являющихсяосновойформированияэкономического механизма совершенствования методов и форм налогового контроля.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в разработке подходов к внедрению новых методов и контрольных технологий с применением автоматизированной системы управления налогообложением, а также рекомендаций по совершенствованию кадровой политики как инструмента повышения эффективности функционирования органов налогового контроля. Научные положения и результаты исследования целесообразно использовать в процессе преподавания учебных дисциплин: «Налоги и налогообложение», «Государственный бюджет», «Финансы», а также спецкурсов «Муниципальные финансы», «Финансы отраслей и предприятий народного хозяйства».

Апробация работы. Основные результаты и выводы докладывались автором на научно-практических конференциях в СОГУ и в Учебном центре «Конкурент» в 2000-2004 гг. Рекомендации внедрены в практическую деятельность УФНС России по РСО - Алания, М инистерства финансов РСО - Алания, у чебном процессе на кафедре «Налоги и налогообложение» экономического факультета СОГУ. По результатам исследования опубликовано 4 работы общим объемом 10,7 п.л., в том числе монография 18,2 п.л. в соавторстве (авторский вклад - 9,2 п.л.).

Структура диссертации. Работа состоит из введения, 3 глав, содержащих 7 параграфов, заключения и списка использованной литературы.

## Сущность налогового контроля и его место в системе финансового контроля

Контрольные функции в налоговом регулировании специфичны и в то же время являются составной частью контрольных функций финансов. Среди экономистов, как известно, преобладает подход, согласно которому контрольная функция финансов направлена на реализацию внутренне присущего финансам свойства - обеспечивать контроль за распределением и потреблением общественного продукта. Благодаря этому свойству финансовые показатели (будучи интегральными, синтетическими по своей внутренней природе) могут характеризовать движение финансовых ресурсов на всех стадиях кругооборота общественного капитала.

Контрольная функция финансов осуществляется посредством финансового контроля государства за формированием, распределением и использованием ресурсов всех звеньев финансовой системы. К органам, осуществляющим финансовый контроль, относятся: парламент; специальное ведомство государственного финансового контроля (например, казначейство); Министерство финансов (его управления и отделы), отраслевые ведомства. Финансовый контроль в зависимости от сроков и методов проведения подразделяется на три вида: предварительный, текущий (оперативный) и последующий.

Предварительный контроль предшествует расходованию денежных средств и материальных ценностей, поступлению доходов. Такой контроль осуществляется при составлении проекта государственного бюджета, рассмотрении смет министерств и ведомств. К системе предварительного контроля относится также контроль при открытии кредитов и при перечислении бюджетных средств.

Текущий контроль проводится в ходе исполнения бюджетных смет. Он возложен на Министерство финансов и его органы, контрольные органы министерств и ведомств, центральные эмиссионные банки, осуществляющие кассовое исполнение бюджета, а также на бухгалтеров.

Последующий финансовый контроль проводится после проведения расходов и поступления доходов в бюджет на основе материалов учета и отчетности. Задача такого контроля - проверять правильность, законность и целесообразность произведенного расхода, полноту и своевременность поступления предусмотренных бюджетом средств.

Финансовый контроль как особая область контроля, связанная с использованием стоимостных категорий, имеет определенную сферу применения и соответствующую целевую направленность. В первую очередь, в финансовом контроле надо иметь в виду финансовые аспекты.

Объектами финансового контроля являются денежные, распределительные процессы при формировании финансовых ресурсов, в том числе в форме фондов денежных средств на всех уровнях и звеньях народного хозяйства.

Непосредственным предметом проверок выступают такие финансовые (стоимостные) показатели, как прибыль, доходы, налог на добавленную стоимость, рентабельность, себестоимость, издержки обращения, отчисления на различные цели и фонды. Эти показатели имеют синтетический характер, поэтому контроль за их выполнением, динамикой, тенденциями охватывает все стороны производства, хозяйственной и коммерческой деятельности объединений, предприятий, учреждений, а также механизм финансово-кредитных взаимосвязей.

Сферой финансового контроля являются практические операции, совершаемые с использованием денег, а в некоторых случаях и без них (бартерные сделки и т.п.).

При этом исходят из положения о невозможности исключения прямой или опосредственной взаимосвязи формирования и использования финансовых ресурсов, фондов денежных средств с любыми видами деятельности или бездействия.

## Анализ состояния контрольной работы налоговых органов по комплексу различных показателей

Объем мобилизуемых средств в виде налогов и других обязательных платежей в федеральный и местные бюджеты во многом зависит от четкого исполнения юридическими и физическими лицами налогового законодательства и других нормативных актов.

С переходом к рыночным отношениям создаются новые предприятия, осуществляющие свою финансово-хозяйственную деятельность в различных сферах экономики. Многие из них не имеют достаточно квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета, финансов, налогов и налогообложения. На таких предприятиях, как правило, допускаются серьезные ошибки в учете. Нередки случаи сознательного искажения отчетных данных. Все это приводит к занижению налогооблагаемой базы и недопоступлению в бюджет налогов и других, приравненных к ним, платежей. Ошибки в исчислении и уплате налогов допускаются также в связи с несвоевременным доведением до налогоплательщиков изменений законодательства. В этих условиях особую значимость приобретают вопросы совершенствования контроля на всех уровнях за соблюдением налогового законодательства, правильного исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов.

В качестве первичных контролеров должны выступать работники бухгалтерских и финансовых служб предприятий. Их контроль сводится к обеспечению достоверности учетаобъемовпроизведеннойиреализованнойпродукции(работиуслуг),себестоимости, прибыли, стоимости имущества и других налогооблагаемых объектов и уплаченных в бюджет налогов, других обязательных платежей, а также к качественному составлению бухгалтерских отчетов и налоговых расчетов (деклараций). Осуществление такого контроля обусловлено тем, что каждое предприятие, с одной стороны, должно быть законопослушным, как это принято в цивилизованном мире, с другой стороны, законодательством должны предусматриваться серьезные меры ответственности за сокрытие налогооблагаемых объектов и налоговых доходов. Нередко предприятия при составлении бухгалтерских отчетов и налоговых расчетов пользуются услугами опытных бухгалтеров других предприятий или аудиторских фирм. По существу, это тоже является первичным контролем.

В мировой практике широко распространен последующий аудиторский контроль, в определенной степени способствующий повышению уровня постановки бухгалтерского учета на предприятиях, устранению недостатков в исчислении налогов и пополнению доходной базы бюджетов. В нашей стране обязательные аудиторские проверки предусмотрены для предприятий, в деятельности которых участвуют иностранные инвесторы, для банков и других кредитных учреждений, страховых организаций, товарных и фондовых бирж, инвестиционных институтов, акционерных обществ открытого типа и т. д.

Аудиторская фирма должна иметь специальное разрешение (лицензию) на право осуществления своей деятельности. Проверки производятся за плату на основе заключенных с предприятием контрактов. Фирма несет ответственность перед предприятиями, в которых проводила проверку. Она может потерять свой имидж, нести моральные и материальные издержки в том случае, если после ее проверки налоговый орган установит нарушения в отчетности и предъявит предприятию финансовые санкции, а его руководителей привлечет к административному штрафу. Во всех случаях ответственность за правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и других обязательных платежей возложена на предприятия. Независимо от результатов аудиторских проверок последующий контроль осуществляет и государство в лице налоговых органов.

## Совершенствование механизма проведения налоговой реформы и его влияние на повышение действенности и эффективности налогового контроля

Как было отмечено в предыдущих главах данной работы, повышение действенности и эффективности государственного налогового контроля зависит от множества факторов развития и функционирования экономики. В то же время известно, что в процессе полномасштабного освоения рыночных условий хозяйствования факторы экономического развития функционируют противоречиво, иной раз находясь во взаимоисключающем состоянии. Тем не менее экономика остается целостной объективной системой и соразмерно этому требует такого же качества развития ее подсистем, не исключая и налоговую.

Общее состояние экономики, ее базовые параметры, в том числе и достигнутые результаты, определяют положение налогоплательщиков, их доходные возможности (налоговую платежеспособность), предрасположенность к исполнению налогового законодательства (законопослушание). Нельзя не учитывать необходимость дальнейшего совершенствования налогового законодательства, форм организации работы налоговых органов, основанных на внедрении в практику новых, передовых информационных и аналитических технологий, форм и методов финансового (в широком смысле) и налогового контроля (в собственном содержании).

Известно, что экономические законы не действуют сами по себе. Разумеется, они объективны и действуют объективно, но через деятельность людей, через организацию деятельности органов управления. Отсюда и прорастает необходимость государственной формы разработки законов налогового регулирования. Факт принятия очередного закона налогового регулирования не есть автоматическое решение всех конкретных задач налоговой практики, но он должен означать реальную возможность качественного улучшения функционирования налоговой системы. Другими словами, законы налогового регулирования имеют право быть, если они будут оказывать требуемое на определенный момент времени воздействие на эффективность налоговой практики. На наш взгляд, государственные законы налогового регулирования, в том числе и Налоговый кодекс, создают стратегическую правовую платформу осуществления налоговых действий, не исключая и контрольные. Система налогообложения задается через государственные законы налогового регулирования. И именно в том ключе важно своевременно принимать качественные законы, законы некратковременного действия, определяющие возможности налогообложения.

Специфически складываются условия, определяющие тактику осуществления контрольных действий и их влияние на налогообложение. Здесь чрезвычайно важное значениеимеетучетмножествафакторов,взаимодействующихвзависимостиотпрошлых результатов и в то же время текущего состояния бюджетной практики. Часто решения в области осуществления контрольных налоговых действий принимаются исходя из целей собираемости бюджетных доходов. Текущее, порой быстрое реагирование налогового контроля на складывающуюся в налоговой практике ситуацию объясняется исключительной необходимостью выполнения бюджетных заданий.

Чтобы не было чрезмерной «увлеченности» бюджетной составляющей налоговой практики, надо полнее учитывать экономическую основу налогообложения в законотворчестве. Правовые дефиниции должны играть свою роль и занимать свое место в законах. Но их реализуемость, как правило, всегда связана с экономикой. Эффективность, качество налоговых законов означает, что они будут оказывать благоприятное воздействие на уровень развития экономики, а значит и социальной жизни, в центре которых каждый раз оказывается конкретный человек. Неучет экономической основы социальной жизни может приводить к таким последствиям налогообложения, которые могут разрушить саму налоговую систему и применяемые в ней формы и методы контроля.