Игнатьев, Дмитрий Викторович. Развитие механизма администрирования налогооблагаемой прибыли : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Игнатьев Дмитрий Викторович; [Место защиты: Финансовая акад. при Правительстве РФ].- Москва, 2011.- 182 с.: ил. РГБ ОД, 61 11-8/3312

**Введение к работе**

**Актуальность исследования.** Современный этап эволюции российской налоговой системы сопровождается многочисленными изменениями налогового законодательства, учитывающими трансформацию идеологии взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами на базе сбалансированности интересов. Повышение эффективности и качества налогового администрирования будет выступать одним из приоритетных направлений налоговой политики и в среднесрочной перспективе. Важнейшей составляющей изменений выступает совершенствование механизма администрирования налогооблагаемой прибыли, что обусловливается как фискальным, так и регулирующим значением налога на прибыль организаций.

Налог на прибыль организаций призван участвовать в обеспечении доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации. Его доля в общем объеме доходов консолидированного бюджета Российской Федерации за период с 2006 по 2010 год варьировалась от 9,53% до 17,23%. С учетом снижения общей ставки налога на прибыль организаций, основным фактором, обеспечивающим поддержание высокого уровня поступлений налога в бюджетную систему страны, является совершенствование порядка формирования налоговой базы, а также развитие методологических вопросов организации и проведения налогового контроля.

Оптимизация порядка определения налогооблагаемой прибыли выступает важнейшим фактором соблюдения одного из основополагающих принципов налогообложения – учета экономического основания налога. При отсутствии согласования порядка признания и оценки доходов и расходов, как элементов налоговой базы, с экономическим содержанием одноименных категорий возрастают налоговые риски и государства, и налогоплательщиков.

В российской практике налогового администрирования не получили развития методики, ориентированные на комплексный учет системной взаимосвязи отдельных налогов через их налоговые базы. В результате усложняются налоговые отношения, снижается результативность камеральных налоговых проверок, повышается трудоемкость проведения выездных налоговых проверок.

Необходимо дальнейшее изучение теоретических основ механизма налогового администрирования применительно к конкретному объекту управления – налогооблагаемой прибыли, с последующей выработкой прогрессивных, практико-ориентированных предложений по его совершенствованию, что в совокупности обусловливает актуальность темы исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Вопросам теории и практики налогообложения и налогового администрирования посвящено значительное число научных исследований как отечественных, так и зарубежных ученых, свидетельствующих о высокой степени изученности данных вопросов.

Исследованию экономического содержания прибыли, а также вопросам ее количественного определения посвящены труды Л. Вальраса, Ф. Кенэ, А. Маршалла, Л. Мизеса, Ф. Найта, Ж.-Б. Сэя, Й.А. Шумпетера, и др. Научные выводы ученых являются основой для совершенствования методологии формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций, а также исследования соотношения содержания прибыли как объективного результата предпринимательской деятельности и прибыли для целей налогообложения.

Методологические и методические подходы к налогообложению прибыли рассмотрены в работах современных отечественных ученых: Н.Г. Вишневской, Ю.М. Лермонтова, Л.Н. Лыковой, Н.П. Мельниковой, К.В. Новоселова, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, и др. Характерна их ориентация на анализ фискального и регулирующего эффекта порядка определения налогооблагаемой прибыли и выработку рекомендаций, способствующих достижению приоритетных целей социально-экономической политики Российской Федерации. Вместе с тем исследованию вопросов обеспечения предпосылок эффективного администрирования элементов формирования налогооблагаемой прибыли посвящено ограниченное число научных трудов.

Существенный вклад в становление и развитие российской теории и практики налогового администрирования внесли: Д.А. Артеменко, Г.Г. Безруков, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашев, А.С. Кизимов, Н.Г. Кузнецов, О.А. Миронова, М.В. Мишустин, М.Т. Оспанов, И.А. Перонко и др. Наиболее полное развитие получили основополагающие вопросы раскрытия сущности, функций, принципов, целей и задач налогового администрирования. Однако отдельные вопросы терминологического аппарата налогового администрирования остаются дискуссионными. Недостаточно разработанными также являются теоретические аспекты механизма налогового администрирования. Кроме того, исследования, посвященные вопросам методологии налогового администрирования, как правило, ограничиваются рамками отдельных налогов, в то время как современный этап развития налогового администрирования требует выработки системных подходов к администрированию налогов, в том числе, основанных на учете их взаимосвязи.

Необходимость совершенствования методологии администрирования налогооблагаемой прибыли, в том числе порядка формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций и методик налогового контроля за правильностью ее определения, а также наличие ряда других нерешенных и дискуссионных вопросов в области теории и практики налогового администрирования обусловили постановку цели исследования и определение его задач.

**Целью диссертационной работы** является решение научной задачи развития механизма администрирования налогооблагаемой прибыли исходя из экономического содержания прибыли, а также взаимосвязи налоговых баз по отдельным налогам для достижения сбалансированности интересов государства и налогоплательщиков.

Цель диссертационной работы предопределила необходимость постановки и решения следующих **задач**:

1. развить понятие налогового администрирования и содержание механизма администрирования элементов налогообложения;
2. выявить специфику факторов, определяющих прибыль как объект налогового администрирования и прибыль как результат предпринимательской деятельности;
3. раскрыть взаимосвязь налогооблагаемой прибыли с налоговыми базами отдельных налогов, ее значение для целей налогового администрирования;
4. разработать предложения по совершенствованию порядка учета доходов и расходов при исчислении налогооблагаемой прибыли, основанные на органичной связи экономического содержания категорий «доходы» и «расходы» и целей налогового администрирования;
5. развить методики налогового контроля за правильностью формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций в рамках совершенствования механизма администрирования налогооблагаемой прибыли.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования выступают экономические отношения, складывающиеся между государством и налогоплательщиками по поводу исчисления и уплаты налогов организациями. Предметом исследования является механизм администрирования налогооблагаемой прибыли в Российской Федерации.

**Методологическая основа исследования.** При решении задач исследования применялись принципы диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза. В качестве инструментов научного исследования применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений, формализации, оценок.

**Теоретической базой исследования** послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, исследующих проблемы механизма формирования и методики администрирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций, диссертации, монографии, учебная литература, а также публикации в периодических изданиях по исследуемой проблематике.

**В качестве информационной базы исследования** была использована действующая нормативно-правовая база, регулирующая вопросы налогообложения, налогового администрирования, бухгалтерского учета и гражданско-правовых отношений в Российской Федерации, официальные разъяснения уполномоченных в области налогов и налогообложения органов государственной власти, материалы судебной практики, социологических опросов и статистических сборников, ресурсы сети Интернет и справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с Паспортом специальностей ВАК (специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит).

**Научная новизна результатов исследования** состоит в обосновании методологических подходов к развитию механизма администрирования налогооблагаемой прибыли, позволяющих администрировать налоговую базу по налогу на прибыль организаций комплексно, во взаимосвязи с налоговой базой по ряду других налогов.

Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну исследования, заключаются в следующем:

1. расширено представление о субъектах налогового администрирования, к которым отнесены не только законодательные и исполнительные органы власти, но и судебные органы, осуществляющие рассмотрение налоговых споров;
2. раскрыты объектный и субъектно-функциональный подходы в анализе механизма налогового администрирования. Применение первого подхода позволило обосновать целесообразность выделения налоговой базы как отдельного объекта налогового администрирования. Второй подход сформировал представление механизма администрирования налоговых баз в виде последовательности стадий реализации полномочий законодательными, исполнительными и судебными органами власти по управлению налоговыми базами отдельных налогов. В качестве отдельной стадии механизма налогового администрирования выделен налоговый мониторинг, обеспечивающий логическую целостность процесса управления налоговыми отношениями и поступательное развитие методических основ налогового администрирования;
3. разграничены понятия «прибыль как результат предпринимательской деятельности» и «прибыль как объект налогового администрирования», что предопределено различием факторов, влияющих на параметры соответствующих показателей. На величину прибыли как результата предпринимательской деятельности оказывают воздействие факторы преимущественно рыночного характера (цены на продукцию и факторы производства, предпринимательские способности, предпринимательские риски, уровень развития технологий, рыночная конъюнктура и уровень конкуренции), а прибыли как объекта налогового администрирования – такие факторы, как принципы налогообложения, налоговая политика, налоговый контроль, международные правила налогообложения;
4. расширено определение дохода для целей налогообложения отнесением к нему материальной выгоды, а также выделением критерия реальности получения дохода налогоплательщиками. Сделан вывод о целесообразности исключения из законодательства требования об обоснованности (экономической оправданности) затрат как наиболее неопределенного критерия признания расходов;
5. на теоретическом уровне раскрыты системные взаимосвязи элементов налоговой базы по налогу на прибыль организаций с элементами налоговой базы по другим налогам (косвенным, социальным, прямым реальным и личным), заключающиеся в наличии пересекающихся показателей, используемых при их определении. Обоснована целесообразность учета взаимосвязи элементов налоговых баз при формировании методологии администрирования налогооблагаемой прибыли;
6. доказана целесообразность построения системы налогов на максимально возможной унификации порядка определения пересекающихся показателей налоговой базы по взаимосвязанным налогам при условии применения дифференцированного подхода в случае необходимости обеспечения экономического содержания налогов.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что выводы, предложения и рекомендации направлены на их использование законодательными органами государственной власти при совершенствовании порядка формирования налогооблагаемой прибыли, налоговыми органами в процессе организации и проведения мероприятий налогового контроля, а также судами для разрешения споров, имеющих отношение к порядку формирования налогооблагаемой прибыли.

Наиболее существенные результаты, отражающие практическую значимость исследования, заключаются в следующем:

1. в качестве приоритетных участков налогового контроля выделены показатели, однонаправленно влияющие на величину налоговых баз одновременно по ряду налогов;
2. разработана методика проведения контрольных мероприятий, состоящая в комплексной оценке обусловленности затрат налогоплательщиков целью получения дохода, позволяющая отказаться от оценки экономической оправданности затрат;
3. предложены меры по сближению порядка определения показателя выручки от реализации для формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций и по НДС, остаточной стоимости объектов основных средств для формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций. Это позволит упростить порядок исчисления налогов налогоплательщиками, а также методику проведения выездных налоговых проверок;
4. предложены формы налоговых деклараций по налогам с взаимосвязанными налоговыми базами с выделением в них не только строк для отражения величины пересекающихся показателей, порядок исчисления которых максимально унифицирован, но и строк, позволяющих выявить причины расхождения данных налоговых деклараций, что позволит избежать истребования дополнительных документов и пояснений у налогоплательщиков;
5. определен алгоритм, позволяющий выявить неэффективные с фискальной точки зрения участки налогового контроля цен по внутренним сделкам в рамках администрирования налогооблагаемой прибыли, что способствует сужению области налогового контроля.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Научное исследование выполнено в рамках Тематического плана прикладных исследований Финансового университета по теме «Налоговая политика Российской Федерации: проблемы и перспективы развития налоговой системы в условиях мирового экономического кризиса».

Разработанный в диссертации комплексный подход к оценке обусловленности расходов налогоплательщиков налога на прибыль организаций целью получения дохода, а также критерий векторной направленности взаимосвязанных налоговых баз используются в практической деятельности департамента правового консалтинга и аудита ООО «Имидж-Контакт Аудит».

Материалы диссертации используются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Налоговое администрирование», «Федеральные налоги и сборы с организаций» и «Организация и методика проведения налоговых проверок».

Основные положения и результаты исследования докладывались на II Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики» (г. Харьков, ХНЭУ, 16 апреля 2010 г.), «круглом столе» на тему «Совершенствование формирования налоговой базы регионов в условиях модернизации экономики и стимулирования инновационных процессов» (г. Москва, Финансовый университет, 7 апреля 2011 г.).

**Публикации.** Основные результаты научного исследования отражены в 5 публикациях общим объемом 2,93 п.л. (весь объем авторский), в том числе в двух статьях авторским объемом 1,72 п.л. в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России для отражения результатов научных исследований.

**Объем, структура и содержание работы** обусловлены целью, задачами и логикой проведенного исследования. Общий объем диссертации составляет 180 страниц. Диссертация состоит из введения, трех глав и заключения, включающих 2 таблицы и 8 рисунков, а также списка литературы, включающего 133 наименования, и 4 приложений. Структура работы представлена в таблице 1.

Таблица 1

**Глава 2.** Проблемы налогового администрирования доходов и расходов для целей исчисления налогооблагаемой прибыли и пути их решения

**Глава 3.** Развитие методологии налогового администрирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций