Солярик Марина Анатольевна. Налоговый контроль по налогу на прибыль организаций : диссертация... кандидата экономических наук : 08.00.10 Москва, 2007 148 с. РГБ ОД, 61:07-8/3490

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы налогообложения и налогового контроля прибыли

1.1. title1 Понятие налогового контроля 12

1.2. Экономическое содержание категории прибыли и налога на прибыль 19

1.3. Ретроспективный анализ развития налога на прибыль 28

1.4. Ретроспективный анализ порядка формирования налоговой базы по налогу на прибыль 50

Глава 2. Развитие методологических основ налогового контроля по налогу на прибыль организаций 66

2.1. Основные принципы налогового контроля по налогу на прибыль 66

2.2. Налоговая отчетность как инструмент налогового контроля 77

2.3. Особенности учета доходов и расходов в налоговых расчетах 85

2.4. Технология использования ПБУ 18/02 при налоговом контроле 94

Глава 3. Направления применения налогового контроля за правильностью исчисления налога на прибыль 108

3.1. Информационные источники и основные направления налогового контроля прибыли 108

3.2. Методика предварительных аналитических процедур налогового контроля 115

Заключение 125

Список использованной литературы 129

Приложения 142

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Переход национального хозяйства России на рыночные отношения, изменение общественных отношений между государством и хозяйствующими субъектами, становление и развитие эффективной, справедливой и стабильной налоговой системы, обусловили необходимость организации нового вида государственного контроля -финансового контроля в сфере налогообложения.

Развитие правовой основы налогообложения, постоянное увеличение количества законодательных актов и нормативных документов, регулирующих взимание налогов с организаций и физических лиц, активное вовлечение хозяйствующих субъектов в налоговые отношения предопределили возникновение потребности в организации и проведении налогового контроля, позволяющего обеспечить необходимые доходы государственного бюджета без увеличения налоговой нагрузки, путем повышения собираемости налоговых изъятий. Назначение налогового контроля заключается не только в содействии успешной реализации фискальной политики государства, но и обеспечении баланса интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязательства.

Важное место в системе налогового администрирования отведено организации налогового контроля по налогу на прибыль организаций. Несмотря на меняющийся удельный вес налога на прибыль в формировании доходной части бюджета на различных этапах развития национального хозяйства России, он является одним из основных инструментов налоговой политики государства. Налог на прибыль выполняет не только фискальную функцию по аккумулированию денежных средств в соответствующих бюджетах, но и регулирующую, позволяющую государству активно влиять на темпы развития экономики.

Необходимость усиления контроля за правильностью исчисления налога на прибыль связана с тем, что произошли качественные изменения в порядке взимания налога на прибыль организаций в условиях ведения самостоятельной

системы налогового учета. То есть возникает насущная потребность своевременно отслеживать и правильно применять изменяющиеся и обновляющиеся нормы налогового контроля за правильностью исчисления налога на прибыль. Исследование этих преобразований, безусловно, позволит качественно организовать систему государственного налогового контроля, повысить его результативность.

Проблема повышения качества системы налогового контроля за исчислением налога на прибыль организаций, приобретает особую значимость в современных условиях, поскольку стоит задача не только выявления позитивных и негативных тенденций в развитии контроля за доходами и расходами организаций, причин снижения эффективности налогового контроля, но и разработки новых стратегических направлений его совершенствования, обеспечивающих качественно новое содержание.

Таким образом, имеется насущная необходимость в разработке теоретических и развитии методологических вопросов, связанных с функционированием налогового контроля, исходя из его принципов, выработанных финансовой наукой и особенностей развития национальной экономики страны.

**Степень разработанности проблемы. В**трудах ученых и практиков, в периодических печатных изданиях достаточно широко обсуждаются вопросы, связанные как с налогообложением прибыли организаций, так и с налоговым контролем по налогу на прибыль организаций.

В системе экономической теорий, теория прибыли традиционно характеризуется экономистами как одна из наиболее сложных. Сущность прибыли с экономической точки зрения изложена в трудах таких представителей мировой и экономической мысли как А. Смит, Д. Риккардо, К.Р. Макконелл и Брю С.Л., Дж. Кейнс, М. Фридман, Л.И. Якобсон, А. Бабо. Значительный вклад в развитие теории и практики налогового контроля внесли такие отечественные ученые-экономисты как: Брызгалин А. В., Гусева Т.А, Джамурзаев Ю.Д., Зверев А. П., Князев В.Г., Ногина О.А, Павлова Л.П.,

Паскачев А.Б., Родина О.В, Тедеев А.А., Хубеев Г.Н., Черник Д.Г.} Шаталов С. Д., Шувалова Е.Б,, Юткина Т. Ф. и другие авторы. В опубликованных работах глубоко проанализированы проблемы государственного налогового контроля, обоснованы идеи их системной организации исходя из требований рыночной экономики.

Однако теоретические и методологические вопросы налогового контроля за правильностью исчисления налога на прибыль организаций исследованы недостаточно.

Существующая в настоящий момент система контроля правильности исчисления налога на прибыль не вполне соответствует реформированию налоговой системы на современном этапе, что обусловлено несовершенством работы налоговых органов по контролю за соблюдением налогового законодательства в части налогообложения прибыли организаций и применения норм налогового учета при определении прибыли, подлежащей налогообложению.

Существующие подходы по повышению эффективности системы налогового контроля правильности исчисления налога на прибыль организаций, в условиях, когда уклонение налогоплательщиков от выполнения налоговых обязательств приобретает масштабный характер, не обеспечивают должным образом результативность налоговых проверок. Не отводится внимание вопросам предварительных налоговых контрольных процедур для выявления основных направлений налоговой проверки по налогу на прибыль. В настоящее время в практике работы отечественных налоговых органов предварительный налоговый контроль носит пока вспомогательный характер и, к сожалению, такая особенность налогового контроля, как его упреждающий характер, не получила еще должного распространения.

Вопрос теоретического обоснования формирования налоговой базы по налогу на прибыль исследован не достаточно глубоко. Кроме того, остро стоит проблема повышения результативности выездных и камеральных налоговых

проверок, процедур отбора налогоплательщиков для проведения контрольных мероприятий.

Актуальность и недостаточная научная разработка теоретических основ налогового контроля прибыли, необходимость определения стратегических направлений развития налогового контроля определили цель и задачи исследования.

**Цель и**задачи **исследования.**Цель проведенного исследования состояла в том, чтобы на основе обобщения теоретических положений, накопленного практического опыта разработать методологические основы налогового контроля по налогу на прибыль организаций для повышения качества системы налогового контроля Российской Федерации.

Для достижения указанной цели были поставлены задачи, определяющие логику исследования и структуру:

уточнено понятие налогового контроля соответствующее современным требованиям контроля налогообложения прибыли;

проанализировано экономическое содержание категории прибыли и налога на прибыль;

проведен ретроспективный анализ развития налога на прибыль и дана оценка качества налогового контроля;

проведен ретроспективный анализ порядка формирования налоговой базы по налогу на прибыль;

уточнено содержание принципов налогового контроля по налогу на прибыль и принципов предпроверочного контроля;

определена роль налоговой отчетности как инструмента налогового контроля;

выявлены особенности учета доходов и расходов в налоговых расчетах по налогу на прибыль;

систематизированы информационные источники и выявлены основные направления налогового контроля прибыли;

разработана методика предварительных аналитических

процедур налогового контроля.

Предметом исследования является совокупность налоговых отношений, складывающихся в процессе организации и совершенствования налогового контроля по налогу на прибыль организаций.

**Объектом исследования**является система налогового контроля за правильностью исчисления налога на прибыль.

Методология исследования **и**его теоретическая основа. Теоретическую и методологическую основу исследования составили фундаментальные положения современной экономической теории; концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых в области теории налогового контроля. Были использованы рекомендации российских и зарубежных ученых, занимающихся вопросами государственного финансового и налогового контроля, использованы действующие методики налогового администрирования, работы в области финансовых инструментов налогового процесса.

Общей методологической основой исследования послужили принципы диалектической логики, единства логического и исторического. В процессе исследования применялись общенаучные методы познания, такие как метод исследования противоречий в развитии объекта, анализ и синтез, системность, аналогии, а также специальные: сравнения, группировки, обобщения, интерпретации и др. В изучении и анализе материалов по теме исследования использовались статистические методы и др.

В работе обобщены тенденции и определены закономерности развития налогового контроля прибыли за пятнадцать лет, что позволило усовершенствовать методы его организации в системе налоговых органов Российской Федерации.

**Информационную**базу **исследования**составили законодательные акты РФ, Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ и другие документы органов государственной власти и управления, нормативные документы Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ,

материалы российской и зарубежной печати, информационных обзоров, аналитических и статистических материалов, а также иные документы, опубликованные в различных изданиях сети «Интернет», в справочно-правовых системах «Гарант», «Консультант плюс».

Область исследования соответствует подпунктам Паспорта специальности 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит: 2.3. «Бюджетно-налоговая система и бюджетная политика государства в рыночной экономике»; 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы».

**Научная новизна**исследования заключается в разработке методологических основ организации контроля по налогу на прибыль организаций, осуществляемого налоговыми органами Российской Федерации с целью формирования системы предварительных налоговых контрольных процедур, позволяющих повысить качество налогового контроля.

Наиболее существенные результаты, полученные автором в ходе исследования и характеризующиеся научной новизной, заключаются в следующем:

1. уточнено и научно обосновано понятие налогового контроля как разновидности государственного финансового контроля, реализуемого в налоговой сфере, при этом руководство самим процессом контроля становится возможным посредством реализации системы мероприятий и процедур, действий, способов и методик контрольного, проверочного и аналитического характера, что позволяет полнее раскрыть сущность и назначение налогового контроля; исследована экономическая природа прибыли как основы для повышения эффективности механизма использования этой категории в процедуре налогового контроля.
2. построена классификация и раскрыто экономическое содержание принципов организации налогового контроля по налогу на прибыль, с выделением трех групп: юридические (принцип обеспечения законности,

принцип юридического равенства, принцип гласности, принцип ответственности, принцип защиты прав); экономические (принцип независимости, принцип планомерности, принцип регулярности, принцип объективности и достоверности, принцип документального оформления результатов налогового контроля, принцип взаимодействия) и специфические (принцип всеобщности, принцип единства, принцип презумпции невинности налогоплательщика, принцип соблюдения налоговой тайны, принцип возмещения ущерба, причиненного в результате неправомерных действий при проведении налогового контроля). Реализация этих принципов позволяет обеспечить эффективный и качественный налоговый контроль с учетом его целей и задач. Разработаны принципы предпроверочного контроля: принцип целенаправленности, принцип системности, принцип объективности, принцип соответствия, принцип поэтапности, характеризующие возможность проведения первичного контроля для оценки и отбора хозяйствующих субъектов для углубленных камеральных и выездных проверок.

3) построена система классификаций налоговых аналитических процедур  
по нескольким признакам (методические приемы, стадии проведения, полнота  
охвата объекта) и в разрезе элементов налогообложения. Использование этих  
классификаций в процессе предварительных налоговых аналитических  
процедур в части контроля правильности расчета налога на прибыль позволяет  
выявить недобросовестных налогоплательщиков и обоснованно сформировать  
совокупность хозяйствующих субъектов для налогового контроля за  
правильностью исчисления налога на прибыль.

4) определены направления проведения предварительных налоговых  
аналитических процедур, систематизированы информационные источники  
формирования отчетности по налогу на прибыль для проведения качественной  
проверки исполнения налогоплательщиком норм налогового законодательства.  
Реализация этих направлений обеспечивает при проведении проверок  
налоговыми органами комплексное использование контрольных методов и  
инструментов.

5) разработана методика проведения предварительных аналитических процедур налогового контроля по налогу на прибыль в виде взаимосвязанных и взаимодействующих между собой блоков для выявления нарушений налогового законодательства и проведения своевременных контрольных мероприятий по идентифицированному кругу налогоплательщиков. Разработана классификация причин возникновения нарушений по налогу на прибыль по признакам и в разрезе элементов класса причин возникновения этих нарушений, позволяющая повысить качество и результативность последующего налогового контроля.

**Практическая значимость**диссертационного исследования заключается в выработке рекомендаций по совершенствованию законодательной базы по налоговому контролю, что позволит повысить результативность и снизить затраты налогового администрирования, упростить налоговый учет, провести обоснованное реформирование налоговых отношений. Результаты исследования могут быть использованы государственными органами для совершенствования законодательной базы и нормативной базы по налогу на прибыль организаций, а также системы налогового администрирования.

Выводы и рекомендации могут применяться в работе органов налогового контроля за соблюдением законодательства по исчислению налога на прибыль организаций.

Содержащиеся в диссертации теоретические разработки могут быть использованы в научно-исследовательской работе, в преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение»; «Налоговый учет и отчетность»; «Правовое регулирование налогообложения»; «Организация и методика проведения налоговых проверок».

**Апробация результатов исследования.**Теоретическая концепция, методология диссертации получили конкретное отражение в учебном процессе в рамках педагогической деятельности при чтении лекций автором **и**проведении семинаров в МЭСИ.

Основные положения и практические выводы исследования апробированы и получили одобрение на международной научно-практической конференции «Практика подготовки менеджеров: опыт и проблемы» г. Калуга, 2005 год.

**Структура работы:**Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Понятие налогового контроля

До принятия Федерального закона № 137-ФЗ1 понятие налогового контроля было лишь предметом дискуссий на страницах научной литературы. Налоговое законодательство не раскрывало понятия «налоговый контроль», а также не содержало четкой и логичной структуры, позволяющей предельно точно выделить аспекты, которые имели бы непосредственное отношение к налоговому контролю. Вместо общей характеристики понятия «налоговый контроль» законодатель ограничивался перечислением составных элементов. Причем, зачастую путая или отождествляя его методы и формы2.

Следует отметить, что в характеристике сущности налогового контроля расходятся позиции большинства российских авторов.

А.П. Зрелов, определяя налоговый контроль в, так называемом, первом приближении, уточняет, что данное понятие, равно как и, например, «финансовый контроль», является сложносоставным. Структуру анализируемого термина составляют два самостоятельных понятия «налог» и «контроль», каждое из которых несет определенную смысловую нагрузку .

Налоговый контроль - это разновидность контроля, выделяемая по признаку отраслевой принадлежности. Границами применения налогового контроля являются границы самой налоговой сферы .

Налоги и налогообложение (научно-практический журнал). - 2004. - № 9. - С.38. В свою очередь теория налогового контроля является институтом налогового права и одновременно одним из элементов налогового администрирования5.

В России в настоящее время действует единая система контроля соблюдения налогового законодательства. Эту систему образуют налоговые органы Российской Федерации .

Главной задачей налоговых органов России является проведение налогового контроля соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления, полноты и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты налогов и сборов, установленных на территории Российской Федерации.

Налоговые органы как система контроля решают блок взаимоувязанных задач. Это совокупность действий и операций по проверке финансовых, налоговых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации и проведения, и обусловленных, главным образом, мобилизацией в государственный бюджет налогов и других обязательных платежей.

Контроль в данном случае следует понимать в его общеупотребительном значении, как проверка, а так же наблюдение с целью проверки:

а) исполнения налогового законодательства,

б) правильности исчисления налоговой базы,

в) полноты учета объекта налогообложения,

г) своевременности внесения суммы налогов и сборов.

Выделим основные задачи налогового контроля:

проверка соблюдения налогового законодательства;

обеспечение своевременного и полного учета налогоплательщиков; контроль своевременности представления налогоплательщиками бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций, расчетов и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов;

контроль полноты и своевременности внесения налогов и сборов в бюджет;

защита интересов государства в судах различной юрисдикции;

анализ формирования доходной базы бюджета .

Фактически можно говорить о блоке взаимоувязанных задач, решение которых возлагается на сотрудников налоговой службы. При этом контроль исполнения налогового законодательства носит основополагающий, базисный характер, в то время как проверка правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей относится к функциям-задачам налоговиков. Проверяя правильность исчисления налогов, полноту и своевременность их внесения в бюджет, налоговый инспектор тем самым в каждом конкретном случае контролирует исполнение налогового законодательства физическими и юридическими лицами.

## Основные принципы налогового контроля по налогу на прибыль

Действующее налоговое законодательство не содержит нормативно установленных принципов, которым должен соответствовать налоговый контроль. Статья 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» НК РФ касается только материально-правовых аспектов налогообложения.

Законодательный пробел в плане отсутствия нормативно установленных принципов налогового контроля частично восполняется правовыми позициями Конституционного Суда РФ. Однако отсутствие закрепленных на уровне закона принципов налогового контроля представляется не вполне нормальной ситуацией. По степени воздействия на проверяемых субъектов налоговый контроль практически не имеет себе равных в сравнении с иными формами государственного финансового контроля. Поэтому формализация в конкретных правовых нормах его принципов, а также их раскрытие представляются необходимой законодательной мерой.

Для целей совершенствования налогового контроля по налогу на прибыль, автор считает целесообразным выделять юридические, экономические и специфические принципы налогового контроля, непосредственно связанные с сущностью налога на прибыль и методикой налогообложения прибыли в современных условиях. Классификация основных принципов налогового контроля по налогу на прибыль представлена в таблице 2.

Юридические принципы включают в себя: принцип обеспечения законности, принцип юридического равенства, принцип гласности, принцип ответственности, принцип защиты прав. Таблица 2

Принцип взаимодействия Приведем краткую характеристику каждого юридического принципа применительно к налоговому контролю по налогу на прибыль.

Принцип обеспечения законности состоит в том, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога . То есть все, на кого распространяется закон о данном налоге, обязаны правильно и своевременно уплатить налог, причем плательщику бессмысленно (по экономическим либо по иным соображениям) искать пути обхода требований закона, подвергаясь риску быть выявленным.

Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные

Пункт 1 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 №154-ФЗ) настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом . При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить93.

Иным аспектом принципа законности можно считать соблюдение требований законодательства о правах и обязанностях налогоплательщиков, налоговых органов, других участников налоговых правоотношений, формах и методах налогового контроля, налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушении .

Дополнительным аспектом данного принципа можно также считать определение места нормативных актов федеральных органов исполнительной власти в вопросах налогообложения, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, с одной стороны, а с другой стороны, являются обязательными только для подразделений этих федеральных органов95.

На наш взгляд, помимо указанных аспектов данного принципа можно считать право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах96.

## Информационные источники и основные направления налогового контроля прибыли

В предыдущем параграфе было рассмотрено целевое назначение ПБУ 18/02, технология его применения, проведен анализ изменений в порядке ведения бухгалтерской отчетности, связанных с введением данного документа. Сделан основной акцент на изложении практических рекомендаций по применению ПБУ 18/02 как контрольного элемента при проведении проверок по налогу на прибыль. Возможность реализации контрольных функций проявляется при наличии методологических материалов.

При осуществлении налогового контроля за налогоплательщиками налога на прибыль, предлагаются направления применения предварительных налоговых аналитических процедур, в целях установления единых принципов, возникающих в результате использования различного порядка учета стоимостной оценки объектов и операций в бухгалтерском и налоговом учете. Они основаны на использовании информации о разницах, изложенной в ПБУ 18/02, при осуществлении налогового контроля.

Рассматриваемые направления предусматривают выборочный анализ операций, произведенных налогоплательщиком в проверяемом периоде. Критерием отбора для выборочного анализа является отношение к конкретной проверке исходя из параметров деятельности проверяемой организации.

Как уже отмечалось, возможность проведения предварительных налоговых контрольных процедур обусловлена различным порядком признания доходов и расходов для целей формирования бухгалтерской и налоговой отчетности, и тем самым, возникновением разницы в оценке объектов и операций в бухгалтерском и налоговом учете. Эти разницы должны быть учтены налогоплательщиком налога на прибыль по исчислению размера подлежащей налогообложению прибыли.

Должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, вправе истребовать у налогоплательщика в соответствии с пунктом 1 ст. 93 НК РФ необходимые для проверки документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременности уплаты налогов в бюджет.

Для повышения качества системы налогового контроля по налогу на прибыль организаций автором разработана таблица, содержащая значения всех необходимых информационных источников формирования отчетности по налогу на прибыль (Табл. 11).

Формы бухгалтерской и налоговой отчетности Показатели бухгалтерской и налоговой отчетности Источник информации

Бухгалтерский баланс Текущееобязательство поналогу на прибыль Отложенноеналоговоеобязательство илиактив Аналитические регистры налогового и бухгалтерского учета

Отчет о прибылях и убытках Прибыль,рассчитанная поданнымбухгалтерского учета Текущий расход поналогу на прибыль Аналитические регистры бухгалтерского учета

Декларация по налогу на прибыль Прибыль,рассчитанная поданным налоговогоучета Текущий расход поналогу на прибыль Текущееобязательство поналогу на прибыль Аналитические регистры налогового и бухгалтерского учета

Данные таблицы свидетельствуют о необходимом наличии запрашиваемой информации для проведения качественной проверки исполнения налогоплательщиком норм налогового законодательства.

Далее выделим условные направления проверки правильности исчисления налога на прибыль с использованием данных бухгалтерского учета.

Первым шагом проведения предварительных контрольных процедур может стать запрашиваемая у проверяемого налогоплательщика, на основании требования на получение документов, следующая информация:

учетная политика организации для целей бухгалтерского и налогового учета.

По налоговому учету, в соответствии со статьями 271-273 НК РФ можно учитывать доходы и расходы по методу начислений или по кассовому методу (выбор одного из них закрепляется в учетной политике). При этом следует учесть требования указанных статей в отношении даты признания отдельных видов доходов и расходов для целей налогообложения 09.

регистры бухгалтерского учета, ведение которых предусмотрено статьей 10 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с последующими изменениями и дополнениями);

аналитические регистры бухгалтерского учета, предназначенные для систематизации и накопления информации о постоянных и временных разницах по доходам и расходам, налоговым обязательствам (активам), учет которых необходимо вести в соответствии с пунктом 6 и 13 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»;

аналитические регистры налогового учета, сформированные в соответствии со статьями 313 и 314 НК РФ.

Годовой отчет: просто о сложном с учетом последних указаний Минфина России и требований налоговых органов/ Под ред. Г.Ю. Касьяновой. - М.: АБАК, 2006. - С.499.

Вторым шагом, полученная информация анализируется на предмет установления расхождений в определении базы по расчету прибыли для бухгалтерского учета и для целей налогообложения, возникающая из-за разницы в оценке и признании доходов и расходов, активов, обязательств, а также выявления постоянных и временных разниц. Информация о разницах позволяет определить источники расхождений между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью отчетного (налогового) периода.

Сложностью проведения налоговых аналитических процедур, по мнению автора, в том числе и предварительных, в условиях действующего налогового законодательства, является отсутствие однозначного установленного порядка ведения налогоплательщиком аналитического учета возникающих разниц, о чем уже упоминалось в данном исследовании.

Проверяющему лицу на данном этапе следует акцентировать внимание отсутствию в аналитическом учете налогоплательщика разниц по операциям, имеющим отличный порядок признания в бухгалтерском и налоговом учете.

По операциям, имеющим одинаковый порядок признания в бухгалтерском и налоговом учете, разниц возникать не должно. Данный факт может свидетельствовать о наличии ошибок или искажений, допущенных налогоплательщиком при расчете налоговой базы или ведении бухгалтерского учета.