Оганян Карен Иосифович. Совершенствование механизма налогового контроля по налогу на прибыль : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2002 195 c. РГБ ОД, 61:03-8/1672-1

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ПРИНЦИПИАЛЬНЫЕ СВОЙСТВА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СФЕРЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

1.1. Развитие принципов организации государственного налогового контроля 13-27

1.2.Системы администрирования налога на прибыль в России и за рубежом 28-39

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ МЕТОДИЧЕСКИХ ОСНОВ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК СОБЛЮДЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

2.1. Элементы налогообложения прибыли как объекты налогового контроля 40 - 54

2.2. Принципы и технология налоговых проверок

2.2.1. Особенности камеральных налоговых проверок и принципы отбора налогоплательщиков 55-65

2.2.2. Выездные налоговые проверки: необходимость и специфика проведения 66 - 80

2.3. Оценка результатов налоговых проверок по исчислению и уплате налога на прибыль 81-104

2.4. Анализ способов, причин и последствий нарушения законодательства по налогу на прибыль 105-123

2.5. Оценка мер ответственности за нарушение законодательства по налогу

на прибыль 124 - 134

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРИНЦИПОВ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕХАНИЗМА ПРОВЕДЕНИЯ КОНТРОЛЯ ЗА НАЛОГОМ НА ПРИБЫЛЬ

3.1. Системная структуризация государственного налогового контроля 135 - 153

3.2. Концептуальные основы совершенствования налогового контроля за налогом на прибыль 154 - 167

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 168-175

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 176- 182

ПРИЛОЖЕНИЯ 183

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Становление в России рыночных принципов управления экономическими процессами неизбежно изменяет содержание и общественное предназначение всех институциональных образований. За последнее пятилетие кардинальным преобразованиям подверглась налоговая система, особенно в сфере администрирования налога на прибыль. Отработанные за это время методы налогового контроля требуют дальнейшего развития в силу перехода с 1 января 2002 г. на новые технологии расчета доходов и расходов для налоговых целей.

В силу объективных трудностей, связанных с адаптацией хозяйственной практики к новой системе администрирования налога на прибыль, центрам ответственности за результативный налоговый контроль предстоит решить целый комплекс задач наполнения бюджетов всех уровней, не препятствуя развитию корпоративного бизнеса.

Налогообложение - та область, где наиболее ярко проявляется конфликт финансовых интересов, когда перед государственными контролерами стоят задачи обеспечить наиболее полное и своевременное поступление налоговых платежей в бюджеты всех уровней, а внутренние контролера организаций, напротив, стремятся легально и нелегально такие платежи минимизировать. Само существование понятий «государственный налоговый контроль» и «внутренний налоговый контроль» предопределяет необходимость развития методологии налогового контроля как объективно необходимого процесса, реализующего контрольные функции финансовой и налоговой систем.

До настоящего времени система государственного налогового контроля развивается преимущественно на основе принципов, заложенных в ней еще налоговой реформой 30-х годов (приоритет профицитного бюджета над финансовыми интересами собственников, максимизация фискальных целей налогообложения и др.). Механизм налогового контроля реализует требования централизации финансовых ресурсов и тотального государственного финансового надзора за состоянием бюджетной дисциплины. Однако укрепление

экономических и политико-социальных позиций различных форм собственности, наряду с постепенным совершенствованием системы государственного управления экономикой, обусловливает необходимость теоретического осмысления понятия «налоговый контроль». Такое осмысление позволит разработать новые формы реализации его содержания в условиях реальной практики применительно к отдельным объектам контроля.

Новое методологическое восприятие налогового контроля предопределяет разработку концепции системного налогового администрирования, реализующей принцип конвергенции финансовых интересов государства, корпораций и индивидуальных собственников Сочетание таких интересов, их согласование на взаимовыгодных условиях требует особого правового механизма, характерной особенностью которого должна стать адекватность всех его функциональных элементов, включая налоговый контроль, происходящим изменениям в отношениях между собственниками денежных средств и центрами ответственности за результативное налоговое администрирование. D&vkHoc место в системе налогового администрирования должно быть отведено налоговому контролю за налогом на прибыль, правовые нормы исчисления которого с введением в действие главы 25 Налогового кодекса (НК РФ) «Налог на прибыль организаций» связаны с формированием налоговой базы по другим налогам.

Признание в 2002 г. за Россией статуса государства с рыночной экономикой влечет за собой изменения принципов организации налогового контроля, одним из которых является переориентация его фискальных целей на превентивные меры и учет потребностей рыночной экономики без ущерба бюджетным доходам государства. Это существенно новый аспект построения системы налогового администрирования, который на сегодня не получил теоретического освещения и практического решения.

Системное налоговое администрирование и новые формы налогового контроля могут продуктивно воздействовать и на результаты хозяйствования экономических субъектов, и на рост бюджетных доходов, стабильность

бюджетного финансирования, обеспечивая тем самым экономическую безопасность государства.

В настоящее время сложилась объективная потребность оценки результатов контрольных действий за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога на прибыль до и после вступления в действие главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Это необходимо для того, чтобы выявить позитивные и негативные тенденции контроля за доходами, расходами организаций, сопоставление которых влечет налоговые обязательства. Изучение этих тенденций, несомненно, даст основу для выработки новых методов контроля за налогом на прибыль и позволит выработать новые решения по адаптации к рынку всей системы налогового администрирования.

Кроме того, соответствующего решения требует проблема нового методического обеспечения сферы налогового администрирования в целом и налогового контроля за налогом на прибыль, в частности. Это позволит качественно организовать систему государственного налогового контроля за доходами и расходами организаций и связанными с ними налоговыми обязательствами, повысить его результативность и наиболее полно реализовать другие, сегодня недостаточно востребованные принципы: гласность, справедливость,

**ппрімипнна usouunounOTii ЧІП nr-r\nnoxf»ni\_i 11111- *ті ur\*upojj i>ni *1-і,' if\**««wL^'iiiwi-rijuwirj і iu; lui uii^iui b>i ^lmj jmi л і *^~\*-У^*'**

Проведенное нами исследование показывает, что с позиций системной организации смысл и назначение налогового контроля в научной литературе не характеризуется, несмотря на то, что именно принцип системности контроля позволяет повысить его практическую результативность, постепенно трансформируя теорию конвергенции финансовых интересов казны государства и корпораций в практическую систему социального партнерства.

На наш взгляд, потребность кардинального реформирования системы государственного налогового контроля сложилась еще в начале 90-х годов истекшего столетия, при первом зарождении признаков деструктивного развития финансовой и налоговой систем государства. Упущенные возможности

в создании научно обоснованной и экономически целесообразной системы налогового контроля сегодня подтверждаются целым рядом негативных последствий: разрастанием масштабов «серой экономики», коррупцией, оттоком капиталов за границу, сокрытием налогов, недостаточной эффективностью контрольных действий, монополистическим диктатом в системе цен и тарифов и т.д.

Отсутствие методологически выверенной стратегии налоговых преобразований привело к схоластическим действиям в сфере законодательного обеспечения регулирования распределения, перераспределения и использования финансовых ресурсов. Особенно это касается налогового контроля за налогом на прибыль. Действие норм Налогового кодекса РФ сопровождается в настоящее время двоякими последствиями. Как известно, кодификация любой экономической системы направлена на упорядочение действия ее внутренних элементов между собой и с внешней средой. Такая стратегическая цель была поставлена при разработке концепции Налогового кодекса РФ.

Однэко нз практике применение нопм НК РФ приводит к обп?!тным результатам, он не стал Законом прямого действия, не обеспечивает равенство прав экономических субъектов и не в полной мере реализует принцип беспристрастного контроля. Более того, крайняя сложность, а по некоторым статьям и неоднозначность толкования норм главы 25 «Налог на прибыль организации» не способствуют сокращению «теневых» операций. Как и раньше корпоративные собственники заняты поиском способов минимизации налогов любыми способами, вплоть до не вполне законных. Следует полагать, что существующий сегодня конфликт финансовых интересов при формировании казны государства, предопределенный самой сутью налогообложения, может еще более обострится при реализации сложных норм главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Период адаптации к этим нормам будут сопровождаться ошибками в расчета доходов и расходов организаций, что усложнит работу контролеров.

Зависимость системы налогового контроля от изменений внутренней и внешней экономической среды необходимо воспринимать не только теоретически, но и как конкретную формализацию на практике элементов системного контроля, трактуемых налоговой теорией. Это означает, что при их концептуальной разработке должен быть решен вопрос обновления законодательных норм регулирования налоговых проверок применительно к условиям рынка. Система напогового администрирования налога на прибыль сегодня крайне нуждается в новых методах и технологиях не только в силу вступления в действие главы 25 НК РФ, но и в силу традиционности подходов налоговых администраторов к налоговым проверкам, которые давно следовало бы менять.

Для выработки новых поведенческих установок в отношении объектов налогового контроля необходимо, на наш взгляд, тщательно проанализировать сложившиеся тенденции в системе налогового администрирования, включая контроль за налогом на прибыль. Такой многоаспектный анализ крайне необходим сегодня не только для понимания причин снижения эффективности налогового контроля, отмечаемого независимыми экспертами, но и для разработки принципиальных положений по совершенствованию налогового контроля в плане его системной организации и развития принципов результативного администрирования.

Состояние изученности проблемы. Фундаментальный вклад в развитие теории и практики налогового контроля внесли такие ученые, как Андреев А.Г., Белолипецкий В.Г., Белов Н.Г., Букаев Г.И., Бублик Н.Д., Бурцев ВВ., Горбатков С А., Данилевский Ю.А., Князев В.Г., Овсянников Л., Пансков В.Г., Починок А.П., Родионова В.М., Саттаров Р.Ф., Соколов Я.В., Шидловская М.С., Шеремет А.Д., Юткина Т.Ф. и другие авторы.

В опубликованных работах глубоко проанализированы проблемы государственного финансового и налогового контроля и обоснованы идеи их системной организации исходя из требований рыночной экономики. Вместе с тем, специальные работы, посвященные адаптации принципов и механизма

их реализации к новым требованиям главы 25 Кодекса отсутствуют. Учеными и практиками в большей мере исследованы лишь технологии налогового контроля, предусмотренные частью первой НК РФ (главы 14-16). Однако и эти вопросы нуждаются сегодня в пересмотре исходя из мобильности развития государственного и корпоративного финансового управления, включая и налоговый менеджмент.

В настоящее время довольно остро стоит вопрос о механизме функционирования налогового контроля за налогом на прибыль. На страницах специальной литературы, ведущие российские и зарубежные финансисты обосновывали различное видение не только этого вопроса, но и самого понятия «налоговый контроль». Медленно обновляются методики текущего и прогнозного анализа налогового потенциала, контроля за формированием налоговых доходов бюджета, срочностью и полнотой исполнения налоговых обязательств различными экономическими субъектами по налогу на прибыль.

Актуальность методологического переосмысления предназначения государственного налогового администрирования, включая контроль за налогом на прибыль и методико-правового обновления элементов механизма такого контроля предопределили выбор темы исследования, структуру вопросов, их раскрытие и логику изложения материала.

Цель її задачи исследования. Цель исследования состоит в выявлении закономерностей развития системы государственного налогового контроля, научном обосновании принципов ее организации и методов администрирования налога на прибыль, разработке методико-правового механизма налоговых проверок за исполнением налоговых обязательств плательщиками налога на прибыль. Такая целевая установка диссертации предопределила решение следующих задач:

исследовать теоретические и методические аспекты механизма реализации на практике контрольной функции системы налогообложения;

сформулировать определения понятий «налоговый контроль», «администрирование налога на прибыль», отражающие современное состояние экономики и финансовой политики;

охарактеризовать процессы налогового администрирования по этапам налоговых преобразований, определив их тенденции и принципы функционирования в рыночных условиях,

обосновать принцип конвергенции финансовых интересов государства, корпораций, позволяющий учесть в механизме администрирования н&чога на прибыль расширяющиеся права налогоплательщиков;

разработать комплекс поправок в главу 14 части первой НК РФ, способствующих унификации мер налоговой ответственности, предусмотренных в разных правоопредельнощих актах (ТК РФ, КоАП РФ, УК РФ и др.);

определить концепцию совершенствования системы налогового адми  
нистрирования, включая налоговый контроль за доходами, расходами орга  
низаций и сопряженными с ними налоговыми обязательствами,

\* разработать методики проведения камеральных и выездных налоговых  
проверок за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью упла  
ты налога на прибыль.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются отношения по организации и методическому обеспечению системы государственного котроля за н&погом на прибыль, сложившиеся в современных условиях реформирования налоговой системы России.

Объектом исследования избрана сфера налоговых отношений, складывающая при администрировании налога на прибыль. Конкретный предмет исследования сведен к налоговым проверкам УМНС РФ по г. Москве за 1997-2002 гг., проведенным до принятия главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и после вступления ее в действие с 1.01,2002 г.

Методология исследования. Методологической основой диссертации явились международные и отечественные фундаментальные исследования проблем государственного налогового контроля, Законы и Кодексы РФ, нор-

мативно-правовые акты, положения и инструктивные указания. При выполнении работы критически изучены положения и методические указания МФ РФ, МНС РФ, ГТК РФ и Госкомстата РФ, исследована и научно обобщена передовая практика контрольной деятельности в различных регионах России и за рубежом.

Использованы общенаучные и специфические методы исследований: диалектический метод, анализ и синтез, дедукция и индукция, проведены сравнительный и структурно-динамический анализ. В работе применен системный подход при изучении хозяйственных процессов и контрольной деятельности. Обработка и изучение данных исследования проводились с использованием информационных технологий.

В диссертации обобщены тенденции и определены закономерности развития налогового контроля за налогом на прибыль за последнее десятилетие, что позволило усовершенствовать методы его организации в системе налоговых органов МНС РФ.

Научная новизна выполненного исследования состоит в развитии методологии налогового контроля с позиций его системности, разработке новых его направлений, отвечающих современным требованиям хозяйственной практики. В результате проведенного исследования получены следующие наиболее существенные результаты:

\* на основе критического изучения научной литературы и системы нало  
гового администрирования налога на прибыль в России и за рубежом рас  
крыты современные принципы и функциональные свойства налогового кон  
троля, обоснованы его предмет, объекты и методы проведения;

уточнены определения понятий «налоговый контроль», «администри  
рование», развивающие методологию налогового контроля не только как  
формы реализации контрольной функции налогов, но и раскрывающие при  
чинно-следственные связи между субъектами государственного налогового  
контроля и налогоплательщиками. На этой основе развиты принципы и рас-

крыта специфика налоговых проверок налога на прибыль применительно к новой системе его администрирования;

разработана концепция методического обеспечения налоговых проверок налога на прибыль применительно к новой системе его администрирования, постепенно развивающей некоторые свойства налогового контроллинга;

определены типовые ситуации нарушений законодательных основ по налогу на прибыль, положенные в основу методических рекомендаций для служебного пользования по повышению результативности налоговых проверок в низовых органах системы МНС РФ;

разработана система оценочных критериев результативности налогового администрирования и контроля в системе органов МНС РФ;

рекомендованы принципы и методические приемы проведения камеральных и выездных налоговых проверок за соблюдением норм главы 25 НК РФ;

Научные результаты диссертации, полученные лично автором.

развиты положения НК РФ «Формы налогового контроля» в части их классификации и применения новыми способов организации проверок;

дополнены нормы раздела 6 НК РФ «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» в части их унификации и консолидации в рамках НК РФ,

' классифицирован состав налоговых правонарушений по формам совершения и выявления, по видам ответственности и последствий для бюджета государства. Такая классификация направлена на усиление объективизации процессов установления виновных лиц за нарушение норм НК РФ;

разработана концепция методики налоговых проверок за правильно  
стью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога на  
прибыль, учитывающая нормы главы 25 НК РФ Налог на прибыль организа  
ций;

разработаны дополнительные позиции в классификации мер ответст  
венности плательщиков налога на прибыль в соответствии с новой техноло  
гией его администрирования,

\* предложена классификация действий налогоплательщика, приведших к  
занижению налоговой базы по налогу на прибыль.

Практическая значимость работы заключается в применении рекомендуемых в диссертации новых методов налогового контроля, базирующихся на реализации рыночных подходов к формированию налогового потенциала плательщика и его обязательств по налогу на прибыль.

Полученные научные результаты применены при подготовке МНС РФ официальных методических рекомендаций по проведению налоговых проверок за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога на прибыль. Основные положения диссертации используются в учебном процессе РЭА им. Г.В.Плеханова.

Апробация и внедрение результатов исследования. Результаты научного исследования сообщались автором и получили одобрение на научно-теоретических конференциях. Авторский проект Методики налоговых проверок за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога на прибыль обсужден на совещаниях работников систем МФ РФ, МНС РФ и Института переподготовки кадров для территориальных налоговых администраций Государственной всероссийской натоговой академии МНС РФ. Этот проект положен в основу официального документа аналогичного названия, разрабатываемого МНС РФ. Автор принимал непосредственное участие в разработке механизма реализации законодательных норм главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», позволяющих налоговым органам повысить результативность администрирования и контроля за налогом на прибыль.

Общий объем научных статей и методи ко-практических рекомендаций составил 36 п.л.

## Развитие принципов организации государственного налогового контроля

Налоговый контроль как функциональная подсистема финансового контроля, отслеживающая состояние налоговой среды, является составным элементом системы государственного финансового контроля, поэтому он регламентирован в РФ на конституционном уровне. Согласно Конституции РФ развивается законодательство о налоговом контроле. В 1996 г. согласно Указу Президента РФ от 25.06.1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в РФ» контролирующими органами РФ определены ЦБ РФ, МФ РФ (ГУ федерального казначейства и КРУ), ГНС РФ, ГТК РФ, ФСНП, контрольно-ревизионные органы федеральных органов исполнительной власти, а также иные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств нижестоящих бюджетов.

Главным субъектом отправления контрольных функций за состоянием налоговой среды являются МНС РФ, поскольку именно оно разрабатывает регламент налоговых проверок, корректирует проекты новых норм налогового законодательства, совершенствует способы налогового администрирования и налогового мониторинга.

При осуществлении государственного финансового контроля особая роль принадлежит Департаменту государственного финансового контроля и аудита при МФ РФ, который имеет территориальные органы. В системе налогового контроля таковая роль возложена на соответствующие структуры УМНС РФ, межрегиональные инспекции МНС РФ. Координацию и организацию налогового контроля в системе органов МНС РФ осуществляет Департамент организации налогового контроля.

Возрожденной структурой в финансовой системе РФ является Казначейство, также осуществляющее в настоящее время государственный финансовый и налоговый контроль за соблюдением действующего федерального законодательства в части исполнения бюджета РФ и региональных бюджетов и внебюджетных фондов. В системе субъектов налогового контроля особое место занимают органы МНС РФ и ГТК РФ, обеспечивая соблюдение нало гового и таможенного законодательства при исполнении бюджетных заданий в соответствующем налоговом периоде.

Государственный финансовый контроль осуществляется также и рядом других государственных органов, например, Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг, деятельность которой регламентируется утвержденным Указом Президента РФ от 1 июля 1996 г. № 1009 и положением «О Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг» (с изменениями от 12 апреля 1999 г ). Функции государственного контроля осуществляет также и другой государственный орган - Министерство государственного имущества РФ. (Постановление Правительства РФ от 29 декабря 1997 г. № 1644 «Вопросы Министерства государственного имущества РФ» (с изменениями от 12 августа 1998 г.). Оно является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим проведение единой государственной политики по приватизации и управлению государственным имуществом. Наконец, полномочиями на федеральный контроль и банковский надзор наделен Банк России.

В соответствии с ч. 5 ст. 101 Конституции РФ для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета в России учрежден институт счетных палат (состав и порядок деятельности этого института определяются Федерапьным законом от 11 января 1995 г. «О Счетной палате РФ». Согласно ст. 1 названного закона Счетная палата является постоянно действующим органом государственного финансового и налогового контроля, образуемым Федеральным собранием РФ и подотчетным ему. В рамках задач, определенных действующим законодательством, Счетная палата обладает организационной и функциональной независимостью и осуществляет контроль за исполнением федерального бюджета на основе принципов законности, объективности, независимости и гласности. Внеплановые контрольные мероприятия проводятся на основании постановлений палат Федерального собрания, по обращению не менее 1/5 состава любой из них или на основании решения коллегии.

Как видно из широкого состава субъектов финансового и налогового контроля, их функциональные обязанности распространяются по всей вертикали и горизонтали как законодательной (представительной), так и исполнительных ветвей власти и управления. Однако столь разветвленная система контролирующих органов, не связанных единым координирующим органом, приводит на практике к дублированию функций, неоднократным финансовым проверкам на предприятиях, учреждениях и в организациях, к изданию нормативных актов, противоречащих друг другу и вносящих сбои в действие общенациональных систем финансового и налогового контроля.

Самые различные государственные финансовые службы РФ сосредоточивают свои контрольные функции на обеспечении полноты сбора средств для своевременного наполнения доходами бюджетов всех уровней. Из этого следует, что налоговый контроль за полнотой и своевременностью исполнения налоговых обязательств, реализующий на практике фискальную налоговую функцию можно определить, как основной функциональный элемент общенациональной системы государственного финансового контроля.

В самом понятии «налоговый контроль» в стабильно развивающихся рыночных экономических системах находят выражение обе налоговые функции: фискальная и регулирующая, поскольку обеспечение бюджетов налоговыми доходами напрямую корректирует финансовые интересы хозяйствующих субъектов. И для того, чтобы эти интересы были соблюдены, в налоговом законодательстве утверждены: перечень налогов, объекты обложения, предельные налоговые ставки и другие элементы налоговых обязательств. Налогоплательщикам НК РФ предоставил право оспоривать в арбитражных судах неправомерные требования налоговых органов.

## Элементы налогообложения прибыли как объекты налогового контроля

Контроль за налогом на прибыль предполагает контроль за элементами облагаемой базы, а также за состоянием расчетов предприятия с покупателями его продукции (работ, услуг), за слагаемыми и общей суммой себестоимости (суммой расходов, принимаемых к вычету), за выполнением правил калькулирования себестоимости готовой продукции, за стоимостной оценкой и переоценкой имущества и выявлением финансового результата деятельности налогоплательщика. При этом проверяется соблюдение налогоплательщиком и других норм главы 25 КК РФ «Налог на прибыль организаций» [2],

Проведенный нами анализ содержания комментариев экспертов по применению нового режима администрирования налога на прибыль показал, что многими из них отмечается крайняя затрудненность проведения результативного контроля облагаемой базы и самой суммы налога на прибыль. Причиной этому служит, по мнению аналитиков, прежде всего, введение нового механизма отбора данных бухгалтерского учета доходов и расходов, названного «налоговым учетом». Так, Ложников И. и Колесникова Л, отмечают, что «отказ от данных бухгалтерского учета, а, следовательно, от его важнейших принципов, методов и правил (в т.ч. от метода «двойной записи», полноты отражения фактов хозяйственной деятельности, соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета и т.д.) приводит к тому, что основная задача, поставленная перед разработчиками главы 25 - достоверное определение налоговой базы по налогу на прибыль, является достаточно сложной. В результате отсутствия системного подхода, единых требований и правил к формированию регистров налогового учета невозможно обеспечить действенный контроль за полнотой и достоверностью налоговых расчетов, а, следовательно, за правильным исчислением налоговой базы по налогу на прибыль» [62, с.9].

С данной позицией трудно сштаситБс по двум причинам. Во-первых, налоговый учет не искажает систему бухгалтерского учета. Естественно, бухгалтерские правила формирования доходов организации, содержащиеся в ПБУ-9, отличны от приемов их учета для налоговых целей, поскольку неоднозначны цели формирования конечного результата финансово-хозяйственной деятельности организаций и интересы различных пользователей учетной информации. Считаем, что доводы бухгалтеров против налогового учета базируются, скорее всего, на психологическом факторе. Как всякое новое, он воспринят работниками финансовых служб как вторжение в сложившиеся устои, их, по нашему мнению, следует совершенствовать, приводя в адекватное состояние с методами рыночного хозяйствования.

Во-вторых, текст главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» существенно доработан к середине 2002 г., было снято большинство противоречий и неясностей. Кроме того, Законом № 57-ФЗ окончательно утверждено положение - налоговый учет строится на информационной базе бухгалтерского учета.

В связи с изложенным, считаем спорным мнение Ложникова И. и Колесниковой Л. о невозможности через сферу налогового учета «обеспечить действенный контроль за полнотой и достоверностью налоговых расчетов, а, следовательно, за правильным исчислением базы по налогу на прибыль», В диссертации нами всесторонне доказано обратное. Действительно, новый порядок исчисления налога на прибыль отличается от ранее действовавшего. Однако принципиально алгоритм формирования базы обложения налогом на прибыль не изменился, он выстраивается по схеме: доходы - расходы = облагаемая база х ставка. Его общий вид представлен нами на рис. 4. Разработанная нами классификация доходов организации, признаваемых в налоговом учете, представлена на рис 5. Ее применение в налоговых проверках налога на прибыль может оказать существенную методическую помощь.

## Системная структуризация государственного налогового контроля

Моделирование стратегии контрольных действий налоговых служб государства базируется на оценке результатов исполнения планов наполнения налоговыми доходами бюджетов всех уровней за истекший отчетный период (системы качественных и количественных оценок сводных и сегментных отчетов об исполнении плановых заданий) Конечной целью таких действий является выявление позитивных и негативных проявлений в истекшем финансовом периоде в экономической системе государства и в конкретных хозяйственных системах, влияющих на качественные и количественные параметры социально-экономического плана всего государства и планов отдельных налогоплательщиков, отраслей и территорий.

Исходящей информацией налогового контроля как функциональной части государственного финансового контроля являются показатели, характеризующие состояние денежного хозяйства государства в целом, поскольку государственный контроль исторически развивался как составной элемент системы денежного контроля или так называемого контроля рублем. Однако с начала перехода России к рыночным методам управления и хозяйствования налоговый контроль становится методологически независимым системным образованием с разветвленной сетью специализированных контрольных действий (налоговые проверки всей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, контроль за постановкой организаций на налоговый учет, контроль за тем или иным видом налогового обязательства и др.).

Наше исследование показало, что система налогового контроля с методологических позиций - это сложное системное образование. Следовательно, методологию налогового контроля, как и другого любого системного образования следует понимать как такое его развитие, которое изначально ориентировано на рекомендации науки, а только затем - на цели экономической политики, определяемые руководящими органами государства. Однако в функциональном отношении никакая система не будет продуктивной без наличия прямых и обратных связей с другими системами. Это относится и к налоговому контролю, функционально связанному с другими видами экономического контроля: финансовым, таможенным, страховым, кредитным и т.д. Кроме того, эффект государственного налогового контроля зависит от четко организованной и эффективно функционирующей системы налогового администрирования, часть которой он является. Это означает, что на практике деятельность органов системы МНС РФ как главного субъекта налогового контроля должна быть скоординирована с деятельностью других контролирующих ведомств и, прежде всего, с МФ РФ, Счетной палатой РФ, Банком России, ГТК РФ и отраслевыми контролирующими центрами.

В этой связи разработка новых принципов организации и функционирования системы налогового администрирования и контроля, а в ее рамках -более результативных, нежели сегодня, плановых и контрольных расчетов налогового потенциала в разрезе налогоплательщиков, отраслей и регионов, информационно обеспечивающих управление, ориентированное на рост бюджетных доходов, является ключевой задачей налоговой политики государства. В новых условиях администрирования налога на прибыль на первое место выдвигается контроль, функционирующий Б разрезе двух взаимодействующих сфер; контроль за доходами организаций и контроль за расходами, обеспечивающими такие доходы.

Следовательно, в связи с кардинальными изменениями в экономической политике государства и в налоговой практике налоговый контроль правомерно определить как контролирующую систему, обеспечивающую концентрацию и координацию налоговых проверок на приоритетных направлениях налоговой деятельности центров ответственности (прогноз совокупной налоговой нагрузки, ее диффузии и их фактический анализ), своевременное выявление отклонений фактических параметров от прогнозных и принятие оперативных управленческих решений, приводящих ее в нормальное состоянне. Данное определение сформулировано с учетом принципов системного налогового контроля, т.е. организованного по типу контроллинга. В данном случае контролирующие ведомства на макроэкономическим уровне: Счетная палаты РФ, МНС РФ, МФ РФ, ГТК РФ, Банк России и др. постепенно модифицируются из центров чисто отраслевого администрирования в органичную систему межотраслевого сотрудничества и координирования налоговых и сопряженных с ними процессов. Проведенное нами исследование позволило выявить достаточно продуктивную практику действия некоторых элементов системы налогового администрирования, включая контроль. Можно полагать, что по содержанию, целям и задачам эта система приближается к более качественному уровню организации, способного реализовать функции контроллинга, широко распространенного в международной практике управления экономическими процессами. МНС РФ, МФ РФ и другие центры ответственности за состояние налогово-бюджетной сферы могут адаптировать эту модель к собственным целям, методам администрирования и контроля. Теоретически к этому нет принципиальных препятствий, тем более что в ряде регионов (Москва, Краснодарский край, Башкортостан) уже апробированы новейшие технологии сбора, обработки данных и построения на их основе налоговых прогнозов с элементами нейросетевого моделирования.