Лапина Ольга Гелиевна. Совершенствование налогового контроля по налогу на прибыль организаций : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Лапина Ольга Гелиевна; [Место защиты: Всерос. гос. налоговая акад. М-ва финансов РФ].- Москва, 2008.- 217 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/69

**Содержание к диссертации**

Введение

1.1. Налоговый контроль налога на прибыль как средство обеспечения стабильности налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации

1.2. Экономическая сущность прибыли организации как источника налоговых платежей 24

1.3. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли: специальный порядок исчисления налоговой базы по налогу на прибыль и его последствия

Глава 2. Оценка моделей поведения налогоплательщиков и определение направлений совершенствования процедур налогового контроля

2.1. Оптимизация налоговых платежей как способ легального снижения величины налога на прибыль 58

2.2. Способы снижения налоговых платежей с нарушением правил исчисления и уплаты налога на прибыль

2.3. Возможности использования способов переложения части налогов на другие хозяйствующие субъекты для получения необоснованной налоговой выгоды

Глава 3. Способы совершенствования процедур контроля налоговых органов за правильностью исчисления налога на прибыль организаций

3.1. Направления развития налогового законодательства в части исчисления налога на прибыль 131

3.2. Пути усиления контроля правомерности использования отдельными категориями налогоплательщиков налоговых преимуществ

3.3. Актуализация унифицированной процедуры анализа соотношений данных бухгалтерского и налогового учетов в рамках предварительных аналитических операций выездной налоговой проверки

Заключение 163

Список использованной литературы 171

Приложения 190

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Налоговые платежи являются главным источником денежных средств, с помощью которых государство осуществляет свои общественные функции. Поступление налогов в бюджет в соответствии с законодательством о налогах и сборах обеспечивает реализацию политики государства в экономической, социальной и других сферах.

В структуре бюджета налог на прибыль организаций является ведущим регулирующим доходным источником. Этим определяется важность задачи обеспечения выполнения плановых заданий и повышения собираемости налога на прибыль. На период 2008 - 2010 годы перед налоговыми органами стоит задача дальнейшего увеличения поступлений налога на прибыль.

В настоящее время увеличение налогового бремени путем повышения налоговых ставок или сокращения видов расходов, учитываемых для налогообложения, в качестве способов увеличения налоговых поступлений в бюджет не планируются. Поэтому в качестве мер обеспечения стабильных плановых налоговых поступлений в первую очередь следует рассматривать обоснованное выделение налоговыми органами отдельных направлений деятельности внутри налоговой службы, обеспечивающих в заданных условиях наибольшую эффективность ее функционирования.

Анализируя источники увеличения объемов поступлений налога на прибыль в 2005 - 2007 годах, нельзя не отметить наметившиеся тенденции снижения темпов роста показателей доходов крупнейших организаций, являющихся основой формирования налоговой базы по налогу. Отсутствие в перспективе положительной динамики факторов, определявших вполне благополучную картину с поступлениями налога на прибыль организаций в истекших периодах, означает необходимость усиления внимания к иным источникам дополнительных поступлений этого налога.

Именно поэтому в настоящее время актуальными являются поиск направлений и разработка процедур, которые могут обеспечить повышение собираемости налога на прибыль за счет роста эффективности налогового контроля.

**Степень разработанности проблемы.**Теоретические и практические аспекты сущности прибыли были исследованы А. Смитом, Д. Риккардо, К. Марксом, А. Маршаллом, К. Менгером, Дж. Кейнсом, М. Фридманом, Л. И. Якобсоном и др. Из современных представителей научной мысли категория прибыли подробно рассмотрена А.Ф. Ионовой, М.Ю. Медведевым, СВ. Сабашниковым, Н. Н. Селезневой и др.

В современной российской экономической литературе вопросы налогообложения в целом и налогообложения прибыли организаций, в частности, рассмотрены в работах К. Н. Бадмаевой, А. В. Брызгал ина, В. И. Макарьевой, Е.В. Лаврухина, А. Н. Медведева, К. И. Оганяна, В. Г. Панскова, А. Б. Паска-чева, С. Г. Пепеляева, Ю. В. Подпорина, А. П. Починка, С. Д. Шаталова.

Исследованиям понятия и содержания финансового контроля, частью которого является налоговый контроль, посвящены работы Н.И. Химичевой, Е.Ю. Грачевой, Э.Д. Соколовой, СО. Шохина, В. В. Бурцева, О. Н. Вере-тельника, В.М. Родионовой, А.Н. Козырина, А. В. Переверзенцева, Н.Д. По-госяна, О. А. Ногиной и др.

Значительный вклад в развитие теории и практики налогового контроля внесли такие ученые, как С В. Барулин, Н.Г. Белов, Ю.А. Данилевская, В. П. Иваницкий, В. Г. Князев, Д. М. Куницин, К. В. Новоселов, Л. Н. Овсянников, И. Р. Пайзулаев, В. М. Родионова, Я. В. Соколов, Е.Н. Хачемизова, А. Д. Шеремет, Т.Ф. Юткина и др.

Однако, учитывая многогранность исследуемого направления, многие его аспекты в частности, проблемы, обусловленные качественным изменением в порядке взимания налога на прибыль в условиях введения самостоятельной системы налогового учета, требуют дальнейших научных исследований и выработки предложений по совершенствованию механизма контроля взимания налога на прибыль. Поиск путей повышения эффективности налогового администрирования налога на прибыль требует теоретического обоснования порядка формирования налоговой базы, исследования основ взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками в области взимания налога и необходимость определения стратегических направлений развития налогового контроля. Этим и определяются цель и задачи исследования.

**Целью исследования**является выявление наиболее перспективных направлений и выработка предложений по совершенствованию налогового контроля по налогу на прибыль организаций.

Поставленная цель обуславливает необходимость решения комплекса следующих взаимосвязанных научных и практических задач:

выявить наличие предпосылок обеспечения роста поступлений налога на прибыль в бюджет за счет увеличения объемных показателей экономической деятельности;

определить степень соответствия современного состояния налогообложения налогом на прибыль организаций основным принципам налогообложения;

выявить влияние введения специального порядка исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций на систему внутрихозяйственного учета и осуществление налогового контроля;

на основе систематизации моделей поведения налогоплательщиков в условиях действующего механизма взимания налога на прибыль выявить потребность налоговых органов в новых процедурах контроля и определить наиболее перспективные направления разработок;

разработать предложения по уточнению категории льгот по налогу на прибыль для обеспечения возможности применения соответствующих процедур налогового контроля на этапе камеральной проверки;

предложить актуальную методику проведения контрольных процедур с использованием данных бухгалтерского учета при решении вопроса о направлениях детального анализа операций в рамках выездной налоговой проверки.

**Предметом исследования**является механизм формирования налоговой базы по налогу на прибыль и процедуры осуществления налогового контроля за исчислением и уплатой налога на прибыль организаций.

**Объектом исследования**является система реализации фискальных отношений по поводу взимания налога на прибыль организаций.

**Теоретическую основу исследования**составляют научные положения, содержащиеся в трудах ведущих отечественных и зарубежных ученых и спе-

циалистов в области экономической теории, государственных финансов и теории налогового контроля.

**Методологическая база. В**ходе исследования использовались такие общенаучные методы и приемы, как:

диалектический подход -' при изучении организационно-методических и учетно-правовых закономерностей объекта и предмета исследования;

метод логического, системного, исторического и сравнительного анализа - при выявлении результатов введения обособленной системы налогового учета, определении алгоритмов контрольных действий в ходе проведения налоговых проверок применительно к различным моделям поведения налогоплательщиков и выборе приоритетных направлений совершенствования процедур контроля, исследовании направлений гармонизации налогового законодательства и т.д.

метод научной абстракции и моделирования, графический метод - при рассмотрении экономической сущности прибыли и ее функций, в том числе как источника платежей по налогу на прибыль, при обобщении направлений налогового контроля налогообложения прибыли организаций, определении направлений и содержания корректировок имеющихся методических материалов, оценке альтернативных методов обеспечения надлежащего объема налоговых поступлений по налогу на прибыль и т.д.

**Обоснованность и достоверность полученных выводов и результатов исследования**базируется на использовании фундаментальных положений современной экономической теории, подходов отечественных и зарубежных специалистов, занимающихся проблемами налогообложения, положений налогового законодательства, проведении комплексного анализа практических ситуаций, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, и глубокой проработке подходов к трактовке судами спорных вопросов налогообложения прибыли.

**Информационную базу исследования**составили акты законодательства в области налогов и сборов, нормативные акты в области бухгалтерского учета, документы Минфина России и ФНС России, официальные статистические материалы ФНС России, соответствующие методические материалы

**7**ФНС России, специализированная литература и публикации в специализированной периодической печати, документы, опубликованные в справочно-правовых системах («КонсультантПлюс», «Гарант», «Кодекс»), в сети Интернет, отчеты ведущих российских и зарубежных научных организаций, привлеченных ФНС России к исследованиям проблематики взимания налога на прибыль, информация об используемых на практике способах организации бухгалтерского и налогового учета по налогу на прибыль отдельными коммерческими организациями, полученная автором в процессе работы в центральном аппарате ФНС России.

**Наиболее важные результаты,**полученные соискателем, обладающие **научной новизной и выносимые на защиту,**состоят в следующем.

1. В связи с выявленным снижением темпов роста налоговой базы по налогу на прибыль организаций обоснована необходимость использования интенсивных методов обеспечения налоговых поступлений по налогу на прибыль.
2. Выявлено, что действующий порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль не обеспечивает формирования величины, имеющей общепринятое экономическое содержание прибыли, что не соответствует основополагающим принципам налогообложения и определяет негативные тенденции в налоговых отношениях.
3. Даны концептуальные предложения по изменению порядка исчисления налога на прибыль организаций, направленные на сближение налогового и бухгалтерского учетов, определены границы и основные принципы их гармонизации.
4. Систематизированы модели поведения налогоплательщиков по снижению размеров платежей по налогу на прибыль организаций и соответствующие алгоритмы действий налоговых органов при осуществлении налогового контроля, в том числе разработанные автором.
5. Предложена система оценки и произведена оценка потенциала дополнительных поступлений в бюджет налога на прибыль через совершенствование отдельных процедур налогового контроля. Выявлены направления, наиболее перспективные с точки зрения разработки новых процедур контроля.

6. На основе анализа признаков льгот проведена квалификация преимуществ отдельных категорий налогоплательщиков и доказано фактическое наличие льгот по налогу на прибыль организаций. Подтверждена необходимость и даны предложения по уточнению понятия «налоговая льгота» для повышения эффективности процедур камерального контроля.

7. Обоснована возможность и целесообразность дальнейшего использования разработанной автором методики предварительного контроля и внесены предложения по актуализации отдельных ее процедур.

**Практическая значимость**диссертационного исследования заключается в разработке научно обоснованных направлений совершенствования налога на прибыль организаций, определении наиболее перспективных направлений разработки новых процедур налогового контроля, определении конкретных мероприятий в рамках администрирования налога на прибыль. Это позволит провести обоснованное реформирование налоговых отношений и обеспечить необходимый уровень собираемости налога на прибыль организаций за счет совершенствования налогового контроля.

Результаты работы могут быть использованы в практической деятельности налоговых органов по обеспечению исполнения требований налогового законодательства в области исчисления налога на прибыль, разработке предложений по внесению изменений в налогообложение прибыли организаций.

Содержащиеся в диссертации теоретические разработки могут быть применены в научно-исследовательской работе, а также в процессе преподавания в высших учебных заведениях дисциплин по налогообложению организаций и налоговому контролю.

**Апробация результатов исследования.**Основные положения диссертационной работы докладывались на конференции в ВГНА (25.04.2008), на круглом столе «Возможности сближения бухгалтерского и налогового учета» (18.03.2008 в Государственном университете - Высшей школе экономики, организован Фондом НСФО), используются при чтении лекций автором на семинарах, проводимых ФНС России с представителями территориальных налоговых органов, а также в рамках дистанционного обучения (Москва, 2003-2007 годы), применяются территориальными органами ФНС России пу-

9 тем использования методических рекомендаций, разработанных автором, по проведению предварительных процедур для решения вопроса о направлениях детального анализа операций в рамках выездной налоговой проверки (письмо МНС РФ от 11.06.2004 № ВГ-14-02/86дсп@), центральным аппаратом ФНС России для актуализации этой методики.

Результаты исследования также прошли апробацию в виде предложений ФНС России в Минфин России по текстам поправок в налоговое законодательство, по включению ФНС России в план мероприятий по реализации положений концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, для обоснования предложения об изменении формата заключений по жалобам налогоплательщиков, которое нашло отражение в соответствующем решении.

Практическое внедрение может быть подтверждено соответствующими документами.

Основное содержание диссертационного исследования, а также сделанные научные и практические выводы опубликованы в 7 работах общим объемом 22,1 п.л., в том числе три работы в трех изданиях, рекомендованных ВАК, общим объемом 4,8 п.л.

**Структура работы.**Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения. Объем работы 189 страница, содержит 12 таблиц, 10 рисунков, и 15 приложений. Список литературы включает в себя 196 наименований.

## Экономическая сущность прибыли организации как источника налоговых платежей

Теоретические и практические аспекты теории прибыли были предметом исследования классиков экономической науки с момента ее становления. В XVIII и XIX веках этими вопросами занимались А. Смит, Д. Риккардо, К. Маркс, А. Маршалл, Т. Веблена, К. Менгер, Д. Кларк и др. В XX веке вопросы теории прибыли поднимались в работах Дж. Кейнса, Я. Корнай, Р. Коуза, Л. Мизеса, П. Сраффа, Л. Эрхарда, И. Шумпетера.

При социализме прибылью признавалась конкретная форма прибавочного продукта или чистого дохода хозрасчетного предприятия, которая определялась как разница между выручкой в оптовых ценах предприятия и полнойсебестоимостью реализованной продукции .

В настоящее время существует множество различных теорий прибыли, которые условно можно разделить на количественные и качественные. Количественные теории рассматривают прибыль с точки зрения ее измерения, а также значимости для субъекта хозяйствования. Качественные теории исследуют экономическую природу прибыли и ее роль в воспроизводственном процессе.

В литературе описаны несколько подходов к определению прибыли. В частности, достаточно полный обзор определений содержится в книге Я. В.

Соколова «Основы теории бухгалтерского учета» .

В современном финансовом менеджменте прибыль организации трактуется с одной стороны, как увеличение собственного капитала, происходящее за счет удорожания активов, с другой - как превышение валовых доходов организации за отчетный период над его валовыми расходами19.

Эти трактовки по своей сути не различаются, так как удорожание любого актива происходит вследствие превышения доходов от его продажи над расходами по его приобретению и подготовке к продаже. В любом случае предпосылкой возникновения прибыли является способность организации осуществлять продажу своих активов.

Советский энциклопедический словарь, Издательство «Советская энциклопедия», 1989. С. 10 Итак, в настоящее время превалируют два базовых подхода к определению прибыли. В литературе эти подходы так же можно встретить под услов-ными названиями «экономический» и «бухгалтерский» .

Различные подходы к определению прибыли обуславливают наличие в финансовой отчетности организации двух основных форм отчетов - форма №1 «Бухгалтерский баланс» и форма №2 «Отчет о прибылях и убытках» . В каждом из них отражается сумма прибыли организации.

Наличие двух равноправных определений прибыли, равно как и двух форм отчетности вполне объяснимо с точки зрения положений основных классических ба-лансовых теории - статистической и динамической .

## Оптимизация налоговых платежей как способ легального снижения величины налога на прибыль

В первую очередь речь идет о предоставленных нормами главы 25 НК РФ вариантах определения организациями элементов учетной политики в целях налогообложения, которые позволяют переносить отдельные суммы расходов на более ранние периоды, сокращая тем самым в этих периодах размер налоговой базы и суммы налога, подлежащего уплате в бюджет. Высвобождающиеся при этом средства используются в обороте. В данном случае обращает на себя внимание, что речь идет не об общем сокращении суммы налоговых платежей, а об их перераспределении во времени.

Так, например, в соответствии с нормами п. 8 ст. 254 НК РФ и подп.З п. 1 ст. 268 НК РФ организациям предоставлено право выбора одного из методов оценки размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг) и товаров:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;

- метод оценки по средней стоимости;

- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Учитывая наличие инфляции, официальные индексы которой регулярно публикуются в средствах массовой информации, можно говорить о том, что использование организацией метода ЛИФО позволяет в более ранние периоды признавать в составе материальных расходов большие по величине суммы, относящиеся к стоимости списанных в производство материалов или реализованных товаров.

В качестве другого примера можно указать возможность создания резервов в целях налогообложения в соответствии с п. 7 ст. 265 НК РФ, что позволяет ему оптимизировать налогоплательщику величину налоговых отчислений путем первоначального снижения их размера с дальнейшим их восстановлением. Отметим, что в результате применения специально установленного п. 3 ст. 266 НК РФ расчета (учет времени возникновения задолженности и нормирование суммы резерва от выручки отчетного периода) общая сумма признанных в качестве резерва по сомнительным долгам расходов меньше реальной суммы сомнительных долгов. Однако в условиях отсрочки платежей за реализованное имущество (выполненные работы, оказанные услуги) указанный порядок дает организациям возможность в какой-то степени компенсировать отрицательные последствия, связанные с несвоевременной оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

## Направления развития налогового законодательства в части исчисления налога на прибыль

Итак, выход из сложившейся ситуации принципиально автор видит не в приспособлении к существующим условиям, а в осуществлении конкретных шагов для реализации идеи приближения правил исчисления налога на прибыль к порядку, применяемому в бухгалтерском учете для выявления реальных финансовых результатов деятельности организации путем внесения изменений налоговое законодательство.

Очевидно, что именно в этом направлении лежит решение как проблемы необходимости обеспечения соответствия величины взимаемого в отчетном периоде налога на прибыль реально полученному в этом периоде финансовому результату деятельности, так и проблемы рационального его взимания.

С точки зрения совершенствования процедур налогового контроля целесообразность такого подхода определяется тем, что в отличие от системы налогового учета в бухгалтерском учете применяется система двойной записи, являющаяся важным и наиболее эффективным средством самоконтроля полноты учета организацией хозяйственных операций. Надежность системе бухгалтерского учета у наиболее крупных налогоплательщиков также придает и подтверждение его данных независимыми аудиторами. Во время проведения проверки использование информации регистров бухгалтерского учета позволяет достоверно выявить, все ли хозяйственные операции, влияющие на размер налоговой базы, своевременно по мере завершения операции отражены в регистрах налогового учета без каких-либо пропусков и изъятий.

Разделом 2.1 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу169 предусмотрено, что налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства. Согласно Разделу 3 Концепции сближение налогового и бухгалтерского учетов определено одним из составляющих этапа развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе.

Снижение затрат на формирование налоговой отчетности путем существенного сближения правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета предусмотрено также Программой социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу 2006-2008 годы, утвержденной Распоряжением Правительства Российской Федерации от 19.01.2006 №38-р.

Интересно, что направленный в ФНС России План мероприятий на период 2008-2010 годов по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, предусматривал разработку Минфином России предложений по сближению нало Разработана по решению Правительства Российской Федерации и одобрена приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180 (далее - Концепция).

Достаточно очевидно, что чем больше правила налогового учета соответствуют правилам бухгалтерского учета, тем проще подготовка налоговых деклараций, расчет налогового обязательства, а также налоговое администрирование. Конечно, всегда будут существовать некоторые различия, поскольку налоговые правила отражают налоговую политику и приоритеты, а правила бухгалтерского учета должны, в принципе, измерять экономическое «благосостояние» организации.