

Зубкова М.Б.,
аспирант кафедры «Финансы, бухгалтер
и налогообложение» Института
Управления Бизнеса и Права,
mari90288@rambler.ru

АНАЛИЗ ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

В статье исследована зарубежная практика налогового контроля и различные способы его осуществления. Рассмотрены перспективы повышения эффективности налогового контроля за счет использования международного опыта. Обозначена возможность внедрения зарубежных методик налогового контроля в российскую практику его осуществления.

Ключевые слова: налоговый контроль, аудит, налоговая декларация, система налогообложения, налоговый учет.

FOREIGN EXPERIENCE OF TAX CONTROL'S ESTABLISHMENT

The foreign practice of tax control and the different ways of its implementation are carried out in the article. The prospects of improving the efficiency of tax control through the use of international experience are considered. The possibility of the introduction of foreign methods of tax control in the Russian practice of its implementation are touched upon.

Keywords: tax control, audit, tax declaration, taxation system, tax accounting.

Введенные в действие к настоящему времени основы российской налоговой системы были сформированы во многом с учетом лучшей мировой практики в области налоговой политики. Налоговые системы каждого государства обладают значительным своеобразием и характерными отличительными

чертами, поэтому сказать, что в настоящее время сложилась единообразная система налогообложения нельзя [8].

Во многих случаях неэффективность налоговой системы связана с недостаточной эффективностью системы применения и администрирования законодательства о налогах и сборах. В связи с этим возрастает значение повышения эффективности деятельности органов налогового контроля.

Улучшение качества налогового контроля возможно как за счет повышения стабильности и определенности правового регулирования, так и за счет использования международного опыта. Зарубежная практика налогового контроля применяет различные способы его осуществления.

Начисление и сбор налогов основаны на налоговых декларациях, которые налогоплательщики представляют в налоговые органы. В дополнение к информации, которую налогоплательщик представляет в налоговой декларации, налоговые органы собирают информацию по тем налогоплательщикам, которые требуют особого внимания.

Целью любой системы отбора объектов для проверки является уменьшение необходимости проверки огромного количества «нормальных» налоговых деклараций и высвобождение ресурсов для исследования дел ограниченного числа «сомнительных» налогоплательщиков.

Во Франции действует сложная система налоговых деклараций. По данным налоговой инспекции Франции, проверяется примерно 60 тыс. деклараций в год: 54 тыс. - от юридических лиц и 6 тыс. - от физических. Имеющаяся в базе данных информация сравнивается с представленной декларацией, если на этом этапе обнаруживаются расхождения, то налоговый инспектор обращается к налогоплательщику, требуя соответствующих объяснений.

В Великобритании частные лица и компании предоставляют налоговые декларации в соответствующие налоговые инспекции. Налоговые аудиторы обрабатывают поступившие декларации и выделяют среди них сомнительные, требующие внимательного изучения. Основная масса деклараций обрабатывается автоматически, без дополнительного рассмотрения.

В рамках политики большего доверия налогоплательщикам Управление по прямым налогам Великобритании устанавливает систему самоначисления налогов (по подоходному налогу и налогу на прирост капитала эта работа начата в 1998 г., а по налогу с корпораций – с 1999 г.) При данной системе за основу берется принцип «обрабатываем сейчас, проверяем позднее». Налоговые органы вправе проверять любые налоговые декларации без предварительного уведомления налогоплательщика о возникших подозрениях в достоверности данных.

В Великобритании в настоящее время введена в действие автоматизированная система отбора деклараций. Отбор осуществляется с помощью специальной компьютерной программы – PRISE («начальная сортировка деклараций»). Основу ее работы составляет выявление факторов риска, после их оценка. К таким факторам могут относиться: вид финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, отрицательная динамика в структуре расходов. Программа PRISE при отборе анализирует весь массив информации, полученной со всех уровней и из всех баз данных.

В США налоговые декларации подразделяются на несколько групп. К примеру, декларации физических лиц подразделяются на группы в зависимости от общей величины дохода, указанного в декларации, а компьютерная формула определяет параметры для оценки налоговой декларации. Указан-

ные параметры суммируются в целях получения определенного количественного показателя – отличительного параметра. В результате чем выше полученный количественный показатель, тем больше вероятность того, что налоговая декларация будет подвергнута проверке.

В большинстве стран тенденция к административной централизации налогового контроля становится общепринятой, за исключением Германии и Швеции. Канада приняла эту систему в конце 1999 г. (ADCR), а Италия – в 2002 г. (AE). Параллельно сильная централизация существует именно в вопросе сбора деклараций и управления средствами платежа, принудительного взыскания и контроля больших предприятий. В числе наиболее важных факторов, которые учитываются в процессе выбора предприятия для проверки, следует назвать размер компании и объем налогов.

Применяемый за рубежом подход заключается в том, что налоговые органы сосредоточиваются на проверке крупнейших налогоплательщиков, на которых приходится значительная часть налоговых поступлений. Например, в США и Канаде очень высокий процент крупнейших налогоплательщиков находится под постоянным контролем налоговых органов на предмет правильности начисления налога на прибыль предприятий. Так, в середине 1990-х гг. в США из 7 тыс. крупнейших корпораций были проверены 52%, хотя из общего числа корпораций (предприятий) в стране проверено было только 2%.

В Германии крупные компании подлежат ежегодной проверке своей отчетности и полному аудиту не менее чем один раз в четыре года. При этом предприятие может быть освобождено от «постоянного аудита», если будет установлено, что в его деятельности нет особых изменений, его юридическая форма остается неизменной и все основные показатели его деятельности остаются в пределах нормы. В последнем случае указанное

предприятие соответствующим образом информируется и переводится на режим офисных (камеральных) проверок.

Налоговое управление штатов в США при выборе налогоплательщиков, подлежащих аудиту, больше внимания уделяло также лицам с высокими доходами. В результате плотность аудиторских проверок в отношении налогоплательщиков, обладающих совокупным позитивным доходом, превышающим 100 тыс. дол., составила 2,97%. То же самое относится к компаниям: из 2 529 700 представленных форм налоговой отчетности по налогу на корпорации 7 тыс. форм были присланы компаниями с активами, превышающими 250 млн. дол. Степень «аудиторского покрытия» для данной категории налогоплательщиков составила 51,77%, что намного выше среднего показателя (2,05%) для всех категорий компаний в совокупности.

В процессе налогового контроля зарубежными странами используются разнообразные приемы анализа информации о налогоплательщике, в том числе оценка бухгалтерской отчетности и налоговых расчетов с позиций достоверности отчетных показателей.

Для налоговых органов бухгалтерская и налоговая отчетность является основным доступным источником экономической информации о хозяйствующем субъекте, формируемой непосредственно на микроуровне. Данные

финансовой отчетности позволяют рассчитать систему аналитических коэффициентов, дающих возможность оценить экономическое положение предприятия.

Сегодня в современной экономической науке можно выделить две концепции сосуществования систем бухгалтерского финансового и налогового учета: континентальную и англо-американскую.

В странах с континентальной моделью построения взаимосвязей бухгалтерского финансового и налогового учета (Германия, Франция, Швеция, Бельгия, Испания, Италия) система бухгалтерского финансового учета формируется и функционирует под сильным и непосредственным воздействием налогообложения. Например, бухгалтерская прибыль по шведским правилам равна налогооблагаемой, исключение составляют только представительские расходы, на которые корректируется налоговая база, если эти расходы превышают предельный норматив.

Результаты анализа взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения в различных странах мира, проведенного ЕС-ТАСИС в рамках проекта реформы налогообложения, свидетельствуют о том, что почти все страны Европы (Германия, Франция, Швеция) осуществляют расчет налогооблагаемой прибыли исходя из данных бухгалтерской отчетности (рисунок 1).



Рисунок 1. Процесс подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности [1]

В странах - приверженцах англо-американской модели (Великобритания, США, Нидерланды, Австралия, Канада, ЮАР и др.) зависимость системы учета от налогообложения крайне слаба, а в некоторых практически отсутствует.

Англо-американская модель предполагает параллельное существование бухгалтерского и налогового учета и выполнение различных целей, лежащих перед ней (рисунок 2).

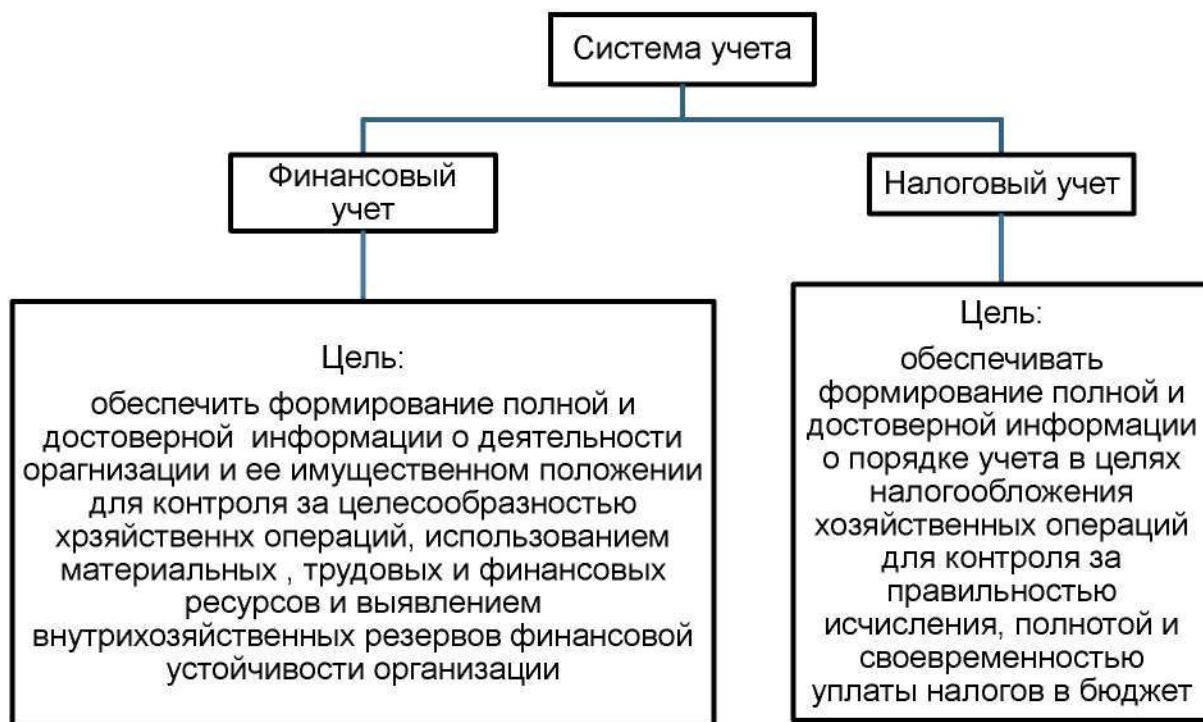


Рисунок 2. Англо-американская модель бухгалтерского и налогового учета [составлена автором].

При рассмотрении особенностей англо-американской модели, несмотря на то что в налоговом законодательстве США и Канады заложено два вида учета и учетных данных (налоговый учет и бухгалтерский учет), на практике налогооблагаемая прибыль исчисляется исходя из данных бухгалтерского учета

(рисунок 3). Причем вместе с декларацией о налоге в США контролирующие органы требуют от налогоплательщика объяснений разницы между прибылью для целей бухгалтерского учета и заявленной величиной прибыли в целях налогообложения.



Рисунок 3. Процесс подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности [6].

Из существующих в настоящее время бухгалтерских стандартов при проведении налогового контроля приоритет отдается анализу денежных потоков предприятия, то есть отчету о прибылях и убытках.

На международном уровне существует большое разнообразие форм «Отчетов о прибылях и убытках» предприятий. В основе континентальной формы отчета лежит концепция производства, где в качестве базы взята общая продукция за год, то есть сумма

проданной, складированной (изменение запасов товаров в процессе производства) и иммобилизованной продукции.

Отчет о прибылях и убытках по индивидуальным счетам составляется как в вертикальной, так и в горизонтальной форме и показывает расходы в зависимости от их природы. Расходы группируются не по их функциональному назначению, а по происхождению. Счета реализации и финансового ре-

зультата составляются таким образом, чтобы сделать возможным расчет валовой величины добавленной стоимости и валовой операционной деятельности, которые служат основой для определения средств, полученных от операционной деятельности.

Схематично отчет о прибылях и убытках стран с континентальной моделью бухгалтерского учета выглядит следующим образом (таблица 1).

Таблица 1. Структура «Отчета о доходах и убытках» стран с континентальной моделью бухгалтерского учета [5].

Реализованная продукция
Продукция на складе
Иммобилизованная продукция
Объем производства
Потребленные материалы
Потребленные услуги
Добавленная стоимость (валовая)
Валовые доходы
Другие расходы
Амортизационные отчисления
Эксплуатационная прибыль
Финансовые расходы
Прибыль
Налоги
Чистая прибыль

Благодаря такой модели аналитик может изучить потребление по приходу (материалы, бытовые услуги), соотнося различные расходы (классифицируемые по происхождению) с общей продукцией. Таким образом, аналитик может оценить образование добавленной стоимости и ее распределение между различными заинтересованными сторонами: к рабочими, служащими предприятия, кредиторами, государством, самим предприятием [5].

В практике зарубежных компаний стран англо-американской модели сложились два подхода к представлению доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках. Одноступенчатая форма - сначала представляются все доходы, потом все расходы, и соответственно разница составляет прибыль периода.

Многоступенчатая форма - прибыль рассчитывается пошагово, при этом сопоставляются связанные между собой доходы и расходы, например, из выручки от реализации вычитается себестоимость реализации.

Следует заметить, что регистрация доходов в основном определяется принципом накопления. Прибыль подлежит включению в состав отчета о прибылях и убытках, если она была заработана в учетном периоде независимо от того, были ли суммы фактически получены в течение года или нет.

Если ограничиться главным, то можно сказать, что форма «Отчета о доходах и убытках» по англо-американскому типу может быть представлена следующим образом (таблица 2).

Таблица 2. Структура отчета о прибылях и убытках англо-американского типа [5]

Доходы	Чистый объем продаж
Расходы	Себестоимость
	Торговые и управленческие расходы
	Административные расходы
	Другие расходы
	Финансовые расходы
	Фискальные расходы
	Чистая прибыль

На основании такой модели аналитик, безусловно, примется оценивать управление по функциям предприятий, соотнося затраты с реализованной продукцией. Кроме того, именно такая модель наилучшим образом отражает интересы инвестиционного сообщества. [2]

Если детально проанализировать современное содержание российского отчета о прибылях и убытках, как верно замечают В.М. Волкова и Е.В. Лахова, то можно сделать вывод, что при формировании финансовых результатов в отечественной учетной практике приоритетным является показатель дохода. Иными словами, в обязательном порядке подлежат регистрации все доходы независимо от степени их реальности и вероятности получения [4].

Еще одной немало важной тенденцией в зарубежных странах является то, что основной функцией налогового контроля является скорее предотвращение правонарушений, чем карательные мероприятия, и на практике к возможным ненамеренным нарушениям закона, как правило, относятся достаточно либерально. Большое значение придается профилактической роли налогового аудита.

Проведенный анализ зарубежных правовых норм, мнений специалистов и практиков позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время в России существует необходимость пересмотра стратегии налогового контроля. Для общества одинаково важны и обеспечение бюджетной устойчивости, и повышение качества жизни населения. Даже при самом передовом законодательстве

налоговый контроль будет далек от эффективного, если основной задачей его будет пополнение бюджета любой ценой. Необходимо изменение налоговой культуры и идеологии взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Адекватным решением этой проблемы является применение достаточно гибкой стратегии налогового контроля. Как показывает исследование, одним из ее ключевых моментов должен быть анализ рисков. Работники налоговых органов должны уделять внимание налогоплательщикам пропорционально их финансовой значимости и определению сфер деятельности с наивысшим коэффициентом налогового риска. Так, в странах с развитой экономикой стратегия такова, что основной упор приходится на те отрасли экономики, которые имеют наибольший налоговый потенциал. При этом контрольная работа проводится с учетом особенностей контролируемой территории и зарегистрированных налогоплательщиков. Также в процессе достижения целей налогового контроля выбор тех или иных методов определяется соотношением между затратами на его проведение и возможными результатами.

Таким образом, у России есть уникальная возможность проанализировать положительные тенденции и просчеты зарубежных стран, дать соответствующую им оценку и применить накопленный опыт, создавая эффективную систему налогового контроля, основанную на лучших достижениях передовых зарубежных стран.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Азарян Р. Одна система для всех / Р. Азарян, А. Ерицян // Экономика и жизнь. 2002. N 9. с. 5 - 8.
2. Анесянц С.А., Анесянц Ю.С. К вопросу о моделях оценки риска на рынке ценных бумаг в условиях пост-кризисной экономики // Новые технологии. Майкоп, из-во МГТУ, N 1, 2012
3. Бакаев А.С. О налоговом учете и базе исчисления данных для налога на прибыль / А.С. Бакаев // Бухгалтерский учет. 2002. N 13.
4. Волкова В.М. Международные стандарты бухгалтерского учета. Основные принципы и приемы конвертации / В.М. Волкова, Е.В. Лахова. - М.: Издательский дом "Аудитор", 1998.-72 с.
5. Джамурзаев Ю.Д. Контрольная работа налоговых органов: международный опыт и направления совершенствования: монография/ Джамурзаев Ю.Д. – Ростов н/Д, ИПО ПИ ЮФУ, 2010.-180 с.
6. Ложников И. Обеспечит ли налоговый учет данные для исчисления налога на прибыль? / И. Ложников, Л. Колесенкова // Финансовая газета. 2001. N 45.
7. Евлоева М.М. Зарубежный опыт налогового контроля образовательных учреждений. //Современные научные исследования и инновации. – Октябрь, 2011 [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2011/10/4720>
8. Семин А.А. Институционализация социальной ответственности предпринимательства в России на основе методологии индивидуализма//Terra economicus -10 том, 2012, № 1.

REFERENCES

1. Azaryan R. Odnа sistema dlya vseh / R. Azaryan, A. Eriszyan // Ekonomika i dgizn. 2002. N 9. p. 5 - 8.
2. Anesyants S.A., Anesyants Y.S. On the risk assessment models of the securities market in the post-crisis economy // New Technology. Maikop, MaGTU, N 1, 2012
3. Bakaeva A.S. O nalogovom uchete i baze ischisleniya dannyh dlya naloga na pribyl / A.S. Bakaev // Buhgalterskiy uchets. 2002. N 13.
4. Volkova V.M. Medgdunarodnye standarty buhgalterskogo ucheta. Osnovnye prinszipy i priemy konvertasii / V.M. Volkova, E.V. Lahova. - M.: Izdatelskii dom "Auditor", 1998.p.72 .
5. Ddgamurzaev U.D. Kontrolnaya rabota nalogovyh organov: medgdunarodnyi opyt i napravleniyay sovershenstvovaniya: monografiya/ Ddgamurzaev U.D.– Rostov n/D, IPO PI UFU, 2010. p. 180
6. Lodgnikov I. Obespechit li nalogovyi uchets dannie dlya ischisleniya naloga na pribil? / I. Lodgnikov, L. Kolesenkova // Finansovay gazeta. 2001. N 45.
7. Evloeva M.M. Zarubedgnyi opit nalogovogo kontrolya obrazjvatelnih uchredgdenii. //Sovremennie nauchnie issledovaniya i innovaszii. – Oktyabr, 2011 [Elektronnui resurs]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2011/10/4720>
8. Semin AA The institutionalization of the social responsibility of business in Russia based on the methodology of individualism / / Terra economicus -10 Volume, 2012, № 1