

---

---

# ФИНАНСЫ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

УДК 336.226.12

## НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ В УКРЕПЛЕНИИ РЫНОЧНЫХ ОСНОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

**С.Д. Надеждина**

Сибирский университет потребительской кооперации  
E-mail: Nadejdina2010@yandex.ru

**В.М. Лукьяненко**

Новосибирский государственный технический университет  
E-mail: Viktor\_luk@ngs.ru

Рассмотрены проблемы действующего законодательства по налогу на прибыль. Проведен анализ несовместимости бухгалтерского и налогового учета, требующей дополнительных временных и материальных затрат, приводящей к возникновению расхождений между суммами бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли организации. Обоснована необходимость сближения правил формирования информации для исчисления налога на прибыль экономических субъектов.

*Ключевые слова:* прибыль бухгалтерская, прибыль налогооблагаемая, организации, налог на прибыль.

## PROFIT TAX IN STRENGTHENING THE MARKET BASIS OF FUNCTIONING OF ECONOMIC ENTITIES

**S.D. Nadezhdina**

Siberian University of Consumer Cooperation  
E-mail: Nadejdina2010@yandex.ru

**V.M. Lukyanenko**

Novosibirsk State Technical University  
E-mail: victor\_luk@ngs.ru

The paper examines the current issues in the sphere of profit tax legislation. The analysis of the incompatibility of business accounting and tax accounting shows that it results in additional time and material expenditures, and in the lack of correspondence between the sums of accounting profit and taxable profit. The authors substantiate the need for similar rules of forming information for profit tax assessment of businesses.

*Key words:* accounting profit, taxable profit, organizations, profit tax.

Налог на прибыль организаций играет важную роль в формировании бюджета любого государства, в том числе Российского. Вместе с тем механизм налоговых льгот, налоговых ставок позволяет государству стимулировать инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах, развитие малого предпринимательства, функционирование совместных с иностранным участием организаций (предприятий).

У экономических субъектов всех организационно-правовых форм и видов деятельности, применяющих общий режим налогообложения, возникают взаимоотношения с бюджетом по налогу на прибыль, уплачиваемому из балансовой прибыли. Порядок его взимания в настоящее время регулируется главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации.

Распределение прибыли, остающейся в распоряжении организаций после уплаты в бюджет налога на прибыль, в условиях рыночных отношений – их внутреннее дело. Воздействовать на это государство может через систему налогообложения экономических субъектов при формировании государственного бюджета, с одной стороны, распределении доходов налогоплательщиков по направлениям их использования – с другой.

Прибыль, полученная налогоплательщиком, является базой налогообложения. Организации могут распоряжаться прибылью после налогообложения, распределяя ее между владельцами, кредиторами, реинвестируя в предпринимательскую деятельность.

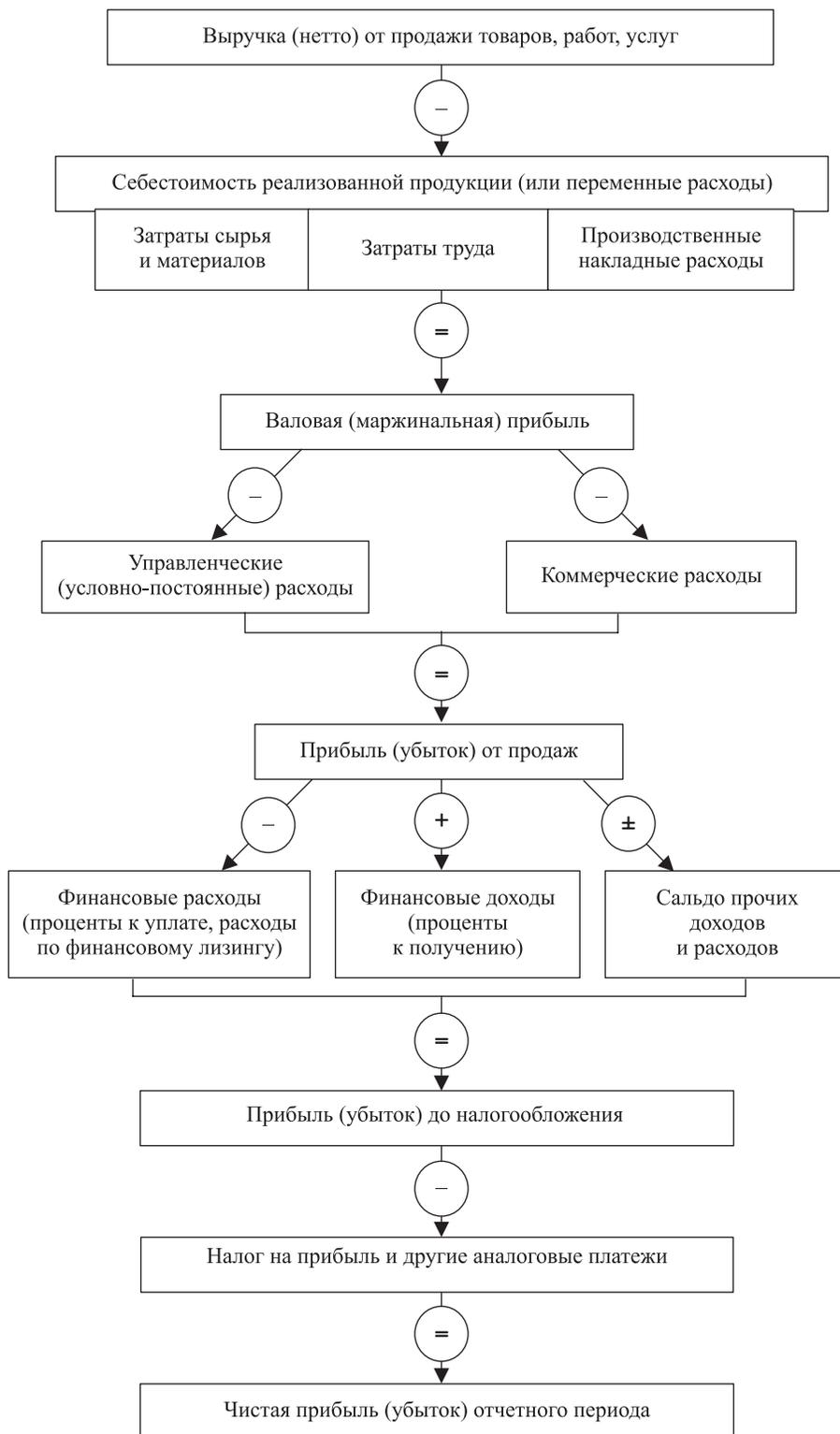
Система налогообложения прибыли, предусматривающая дополнительные льготы по налогу на прибыль, оказывает решающее влияние на стимулирование деятельности экономических субъектов, имеет важное значение для обеспечения положительных финансовых результатов, решения социально-экономических проблем [3].

С 1 января 2002 г. налогооблагаемая прибыль определяется не по данным бухгалтерского, а по данным налогового учета – системы обобщения информации при расчете налоговой базы [4, ст. 313], закрепив в приказе об учетной политике организации для целей налогообложения ведения разработанных самостоятельно форм аналитических регистров налогового учета для отражения информации о фактах хозяйственной жизни по статьям доходов и расходов.

Величина балансовой прибыли в бухгалтерском учете интересует участников хозяйственного процесса по-разному. Государству (в лице налоговых органов) выгодны ее значительные размеры, владельцам предпринимательской деятельности – в случае привлечения инвесторов.

В понижении размера прибыли могут быть заинтересованы менеджеры организации, если их благосостояние непосредственно не связано с ее величиной, отражаемой в бухгалтерской отчетности, и существует возможность получения дохода за счет различных «финансовых схем» [3].

Бухгалтерские приемы, устанавливающие порядок получения доходов и списания затрат, с одной стороны, непосредственно связаны с формированием финансового результата организации (см. рисунок), с другой – с налогообложением прибыли [3, с. 30]. Формируя учетную политику в рамках действующего налогового законодательства, имелась возможность выбора выгодного для экономического субъекта способа учета, улучшающего его финансовое положение или позволяющего снизить налог на прибыль.



Модель формирования финансового результата организации

До введения главы 25 НК РФ наиболее типичным при принятии решения о величине прибыли являлась оптимизация налогообложения. В этой связи при формировании учетной политики преследовалась цель – получение налоговой экономии за счет уменьшения балансовой прибыли. Практически это приводило к искажению информации о финансовом состоянии налогоплательщика и вводило в заблуждение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности (в том числе инвесторов).

Налог на прибыль организаций с момента его введения (с 1 января 1992 г.) претерпел в процессе проведения экономических реформ в России принципиальные изменения. По этому налогу, в отличие от других, часто вводились дополнения и изменения:

- отменены налоговые льготы и преференции;
- изменено определение налоговой базы для отдельных категорий налогоплательщиков (банков, страховых организаций и др.);
- изменились классификация и порядок учета отдельных видов доходов (расходов). Так, доходы (расходы) от передачи имущественных прав, ранее учитывавшиеся в составе внереализационных доходов (расходов), отнесены к доходам (расходам) от реализации. В связи с этим не учитывавшиеся ранее убытки от операций с имущественными правами теперь могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль;
- доходы от сдачи имущества в аренду, относившиеся к внереализационным доходам, теперь по желанию налогоплательщиков могут учитываться как доходы от реализации;
- предусмотрен ранее не применявшийся механизм начисления амортизации. Введены укрупненные группы основных средств по срокам их полезного использования;
- изменился порядок образования различного рода резервов;
- введен новый порядок учета затрат на проведение ремонта основных средств;
- определен порядок переноса убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток;
- предусмотрено не учитывать в составе доходов средства и иное имущество, получаемое медицинскими учреждениями от страховых организаций в рамках обязательного медицинского страхования (эта норма была введена в действие «задним числом» с января 2003 г.);
- разрешено организациям учитывать в составе расходов страховые взносы по договорам обязательного страхования гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств;
- уточнен порядок учета отдельных видов доходов, получаемых негосударственными пенсионными фондами и страховыми организациями;
- изменен порядок зачисления налога в бюджеты различного уровня [4, ст. 248].

С 1 января 2009 г. налог уплачивается в федеральный бюджет (по ставке 2 %) и региональные бюджеты (по ставке 18 %). Законами субъектов Российской Федерации предусмотренная налоговая ставка может быть снижена до 13,5 % для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налога, зачисляемого в региональные бюджеты. Налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от 20 %, определяется налогоплательщиком раздельно.

Вместе с тем можно утверждать: действующая редакция главы 25 НК РФ не вполне совершенна. По-прежнему многие вопросы освещены в ней не должным образом или вообще не рассмотрены. Налогоплательщикам приходится руководствоваться по конкретным вопросам налогообложения письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы России и налоговых органов в субъектах Российской Федерации, публикуемыми постановлениями Конституционного суда Российской Федерации, Высшего арбитражного суда Российской Федерации и арбитражных судов федеральных округов.

Понятие «прибыль» – производное от понятия «доход». В этой связи при налогообложении прибыли следует учитывать законодательное толкование дохода.

Принципы определения доходов установлены НК РФ [4, ст. 41]: «доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая ... в той мере, в которой такую выгоду можно оценить».

Анализ действующего законодательства о налогах и сборах позволяет выделить основные признаки определения доходов для целей налогообложения:

- доход – экономическая выгода в денежной или натуральной форме, позволяющая улучшить материальное положение налогоплательщика;

- оценка экономической выгоды может квалифицироваться в качестве дохода в целях исчисления и уплаты налога на прибыль;

- налогооблагаемый доход должен быть получен экономическим субъектом на законных основаниях. ГК РФ [1, ст. 1102] устанавливает обязанность возврата имущества, приобретенного без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований (за исключением случаев, предусмотренных ГК РФ [1, ст. 1109]);

- доход налогоплательщика образуется только в случае поступления денежных средств или имущества в его собственность. Необходимо учитывать, что ряд доходов могут не учитываться при определении налоговой базы в соответствии с НК РФ [4, ст. 251].

Таким образом, правовым основанием для квалификации экономической выгоды в качестве налогооблагаемого дохода является соответствие принципам НК РФ [4, ст. 41].

Для правильного определения прибыли необходимо сравнивать доходы и расходы, относящиеся только к текущему отчетному (налоговому) периоду, что регламентируется НК РФ [4, ст. 248–270]. Доходы и расходы определяются налогоплательщиком самостоятельно, одним из двух методов (начисления или кассовым методом), закрепив его в учетной политике для целей налогообложения, соблюдая принципы формирования доходов и расходов при исчислении налога на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде.

При исчислении налога на прибыль организаций налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению [4, ст. 274], определяемой нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток (отрицательная разница между доходами и расходами), то налоговая база признается равной нулю.

В настоящее время исчисление и уплата налога на прибыль сопровождается необходимостью ведения налогоплательщиком дополнительного налогового учета, поскольку установленный НК РФ порядок группировки и учета отдельных объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка, действующего в бухгалтерском учете [2].

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 г., в российскую учетную практику Приказом Минфина России введено Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) [5], устанавливающее правила формирования в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций (кроме кредитных, страховых, бюджетных и субъектов малого предпринимательства) и определяющее взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период.

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [5] предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и правила отражения в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов, в соответствии с законодательством Российской Федерации.

До 01.01.2009 г. действовала ставка налога на прибыль 24 %, с 01.01.2009 г. – 20 %. Если бы между бухгалтерским и налоговым учетом не было различий, сумма налога на прибыль составляла бы 24 % (20 %) от величины бухгалтерской прибыли. Этот показатель в ПБУ 18/02 назван условным расходом по налогу на прибыль.

Различия в методике формирования прибыли для целей бухгалтерского учета и налогообложения влекут расхождения между суммами бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли экономических субъектов.

Налоговый учет осуществляется с целью формирования информации для налогообложения хозяйственных операций, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, а также обеспечения контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налога на прибыль в бюджет.

В отличие от бухгалтерского учета, система налогового учета пока не регламентирована законодательно. Согласно НК РФ [4, ст. 313], она организуется налогоплательщиком самостоятельно, в хронологическом порядке от одного налогового периода к другому, с закреплением в учетной политике организации для целей налогообложения.

Внесение изменений в учетную политику для целей налогообложения возможно при изменении методов учета, осуществлении новых видов деятельности и (или) изменении законодательства о налогах и сборах.

Согласно НК РФ [4, ст. 313], подтверждением данных налогового учета служат: первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), аналитические регистры налогового учета, расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета, разработанные и утвержденные самой организацией для определения налоговой базы, должны содержать реквизиты: наименование, период (дату) составления,

измерители факта хозяйственной жизни в натуральном и (или) в денежном выражении, наименование операций, подпись (с расшифровкой) ответственного за составление регистров.

Для ведения налогового учета чаще всего используются таблицы, справки бухгалтера и другие документы, содержащие информацию об объектах, раскрывающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод: отрицательным моментом в организации учета при исчислении налога на прибыль в настоящих условиях хозяйствования экономических субъектов остается «нестыковка» бухгалтерского и налогового учета. Система учета фактов хозяйственной жизни в налоговом учете отличается от бухгалтерского и не совместима с последним, хотя очередные изменения, внесенные в налоговое законодательство Федеральным законом от 20.04.2014 № 81-ФЗ с 1 января 2015 г., направлены на устранение различий между ними:

– исключено из НК РФ понятие «суммовые разницы»; они станут частью курсовых разниц и будут учитываться по единым с ними правилам [4, ст. 250 п. 11; ст. 265 п. 1 пп. 5; ст. 271 п. 8; ст. 272 п. 10];

– не будет применяться в налогообложении метод ЛИФО, который в бухгалтерском учете не используется с 1 января 2008 г. Положения, регулирующие применение этого метода при определении размеров материальных расходов при списании сырья и материалов, исключены из НК РФ [4, ст. 254 п. 8; ст. 268 п. 1 пп. 3].

На наш взгляд, перечисленные нововведения позволят устранить наличие существенных отличий бухгалтерского и налогового учета, вынуждающих организации к ведению двойной бухгалтерии, исключить нерациональные дополнительные временные и материальные затраты.

### Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 1–8 (в ред. от 01.10.2014).
2. *Надеждина С.Д., Воронина Н.И.* Прибыль организаций: бухгалтерский и налоговый учет. Новосибирск: СибУПК, 2009. 156 с.
3. *Надеждина С.Д., Лукьяненко В.М.* Бухгалтерский учет финансовых результатов и налогообложение прибыли организаций. Новосибирск: СибУПК, 2009. 216 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1, 2 (в ред. от 24.11.2014).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утверждено Приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н (в ред. от 25.10.2010 № 137н).

### Bibliography

1. Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federacii. Ch. 1–8 (v red. ot 01.10.2014).
2. *Nadezhdina S.D., Voronina N.I.* Pribyl' organizacij: buhgalterskij i nalogovyj uchet. Novosibirsk: SibUPK, 2009. 156 p.
3. *Nadezhdina S.D., Luk'janenko V.M.* Buhgalterskij uchet finansovyh rezul'tatov i nalogooblozhenie pribyli organizacij. Novosibirsk: SibUPK, 2009. 216 p.
4. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii. Ch.1, 2 (v red. ot 24.11.2014).
5. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl'» (PBU 18/02), utverzhdeno Prikazom Minfina Rossii ot 19.11.2002 g. № 114n (v red. ot 25.10.2010 № 137n).