

Ретроспективный анализ формирования налоговой базы по налогу на прибыль

© 2007 М.А. Солярик

Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики (МЭСИ)

Рассмотрено в динамике взаимодействие бухгалтерского и налогового учета, опирающееся на независимость нормативно-методической базы, на идентичность применения одинаковых методов, на системность в процессе накопления и обобщения данных.

Для выявления баланса фискальных интересов государства и интересов хозяйствующих субъектов следует обратиться к истории возникновения и развития систем бухгалтерского и налогового учета, происходивших независимо друг о друга под воздействием экономических и политических условий.

В зарубежной практике можно выделить две модели сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения: континентальную (европейскую) и англо-американскую (англосаксонскую).

В континентальной модели на формирование и функционирование систем бухгалтерского учета значительно воздействуют правила налогообложения. В этой модели бухгалтерский и налоговый учет практически совпадают или же налогоплательщик производит корректировку данных бухгалтерского учета в целях налогообложения по специальной методике, предусмотренной рамками налогового законодательства. К странам-приверженцам данной модели относятся учетные системы Германии, Испании, Италии, Франции, Швеции. Главный принцип этой концепции основывается на том, что любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах государства. Эта концепция близка к советско-российской практике взаимодействия двух систем, просуществовавших вплоть до конца XX столетия¹.

Англосаксонская модель соотношения бухгалтерского учета и налогообложения предполагает параллельное существование бухгалтерского и налогового учета и используется в Англии, Австрии, Канаде, США. Тем не менее в данной модели существует контролируемая связь, т.е. налоговые органы требуют от налогоплательщика объяснений разницы между величиной бухгалтерской прибыли и налогооблагаемой прибыли. Именно по направлению максимального разделения бухгалтерского учета и на-

логообложения сейчас движется российская учетная практика².

Вопрос взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения в советской практике не стоял. Это обуславливалось командно-административной системой, в которой государство само было собственником предприятий, и поэтому налоговый аспект терял свой смысл как источник формирования доходной части бюджета. Противоречий между системами бухгалтерского и налогового учета не могло быть.

Принятая в законодательстве 1991 г. налоговая система России имела признаки налогообложения рыночного типа. Далее формирование налоговой системы происходило в политических и инфляционных условиях, что привело к образованию несбалансированной налоговой системы, не отвечающей стабильным условиям для предпринимательской деятельности предприятий.

Начиная с 1993 г., налоговые органы вмешивались в процесс регулирования бухгалтерского учета. Интерпретация правил налоговыми органами бухгалтерского учета нарушала его общую целевую установку. Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организациями, в основном непосредственно влияли на формирование налоговых обязательств.

В 1995 г. Правительством РФ была предпринята попытка выделения из единого учетного процесса элементов налогового учета. С этого момента многие организации в приказ об учетной политике стали включать отдельный раздел, характеризующий избранные способы ведения учета в целях налогообложения.

До 1 января 2002 г. порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль можно представить следующим образом (рис. 1).

Необходимо отметить основные моменты исчисления налога на прибыль. Так, по мнению Т.Ф. Юткиной, процесс исчисления налога на прибыль "распадается на три взаимосвязанных

¹ См.: Новодворский В.Д., Гараев Д.Г. Модели существования и взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения // Финансы. 2003. №11. С. 25.

² См.: Новодворский В.Д., Гараев Д.Г. Указ. соч. С. 26.

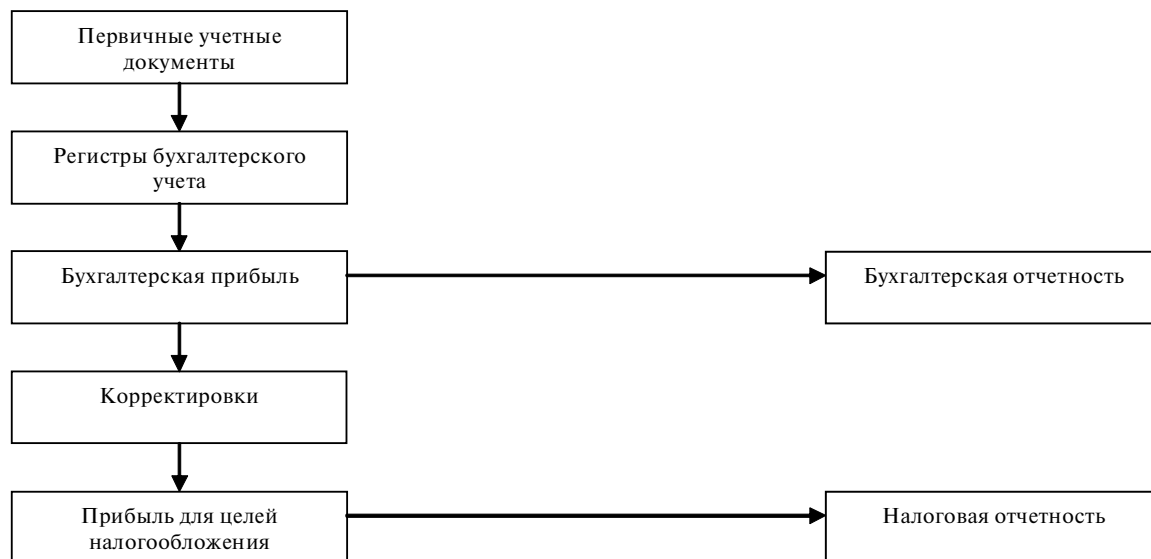


Рис. 1. Формирование налоговой базы по налогу на прибыль до 1 января 2002 г.

действия. Во-первых, это исчисление финансового результата в бухгалтерских целях”³.

“Во-вторых, формирование финансового результата для целей налогообложения, т.е. корректировки для исчисления налогооблагаемой базы”⁴. Действовавший порядок исчисления объекта налогообложения - валовой прибыли - не позволял определить налоговую базу по данным бухгалтерского учета без дополнительной корректировки. Налоговая база по налогу на прибыль определялась по правилам, установленным Законом № 2116-1⁵. Порядок формирования налоговой базы в то время жестко регламентировался составом затрат, определенным в Положении о составе затрат⁶. “Для приведения прибыли, определяемой по данным бухучета, в соответствии с правилами законодательства о налогах и сборах использовался механизм так называемого “налогового моста” (tax bridge mechanism)”⁷.

В целях налогообложения выручка от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) могла определяться по мере ее оплаты или по мере отгрузки продукции (выполне-

ния работ, оказания услуг) и предъявления заказчику расчетных документов.

Организации, принявшие в учетной политике принцип определения выручки “по оплате”, обязаны были признавать расходы в доле, приходящейся на отгруженную и оплаченную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги). На субъекты малого бизнеса было распространено иное правило, а именно действие пункта 18 ПБУ 10/99⁸. Эти нормы как раз и свидетельствовали о дополнительных корректировках финансового результата в целях налогообложения.

Для исчисления себестоимости учитывались не все затраты предприятия, а только те, которые относились к реализованной, т.е. оплаченной и отгруженной покупателям, продукции (выполненным работам, оказанным услугам).

Из сказанного следует, что нормы налогового права оказывались главенствующими по отношению к нормам ведения бухгалтерского учета при исчислении налогооблагаемой прибыли. Это значительно упрощало налоговый контроль.

По мнению автора, наиболее сложная проблема Закона № 2116-1 заключалась в том, что в нем отсутствовала методология формирования доходов в целях налогообложения. На практике это приводило к списанию затрат, не связанных с получением доходов или связанных с получением доходов, но выведенных в действовавшем законодательстве за рамки объекта налогообложения.

Третье действие исчисления налога на прибыль - это сравнение авансового платежа по на-

³ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. 2-е изд., пераб. и доп. М., 2002. С. 341-344.

⁴ Там же.

⁵ Закон РФ от 27 дек. 1991 г. № 2116-1 “О налоге на прибыль предприятий и организаций”.

⁶ Постановление Правительства РФ от 5 авг. 1992 г. № 552 “Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли”.

⁷ Оганян К.И. Как оценить налоговую базу по косвенным признакам // Рос. налог. курьер. 2003. № 22.

⁸ Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н “Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99”.

логу на прибыль (если на предприятие распространяется этот способ выполнения налогового обязательства) с суммой налога от фактически полученной прибыли. Эти данные приводились по типовой форме, где содержалась корректировка суммы отклонений плановой и фактической величин налога на процент банковского кредита.

Таким образом, до 1 января 2002 г. налоговыми органами производилась проверка достоверности и законности отражения финансовых результатов в бухгалтерском учете и отчетности налогоплательщика⁹.

С 1 января 2002 г. гл. 25 Налогового кодекса РФ введено понятие “налоговый учет” применительно к формированию налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом¹⁰.

В своем отношении к российской концепции взаимосвязи системы бухгалтерского учета и налогообложения ученые-экономисты условно подразделяются на два лагеря: одни считают, что взаимодействие этих систем следует развивать по варианту, предусмотренному гл. 25 НК РФ, другие полагают, что налоговый учет должен базироваться на правилах бухгалтерского учета.

По мнению А.С. Бакаева, “создание отдельного налогового учета для исчисления только налога на прибыль противоречит ст. 54 Налогового кодекса РФ, установившей, что налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на иных, документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением”¹¹.

Бакаевым выделены отрицательные последствия ведения двух самостоятельных систем учета, а именно¹²:

1) осуществление дополнительных вложений организации для создания подразделения налогового учета, привлечение высококвалифицированных специалистов для разработки налоговых регистров, затраты на оргтехнику и вычислительную технику и т. д.;

⁹ См.: *Потапов В.А., Львова И.Н.* Оценка вариантов ведения налогового учета для повышения эффективности налоговых проверок // *Налоговая политика и практика.* 2004. № 6. С. 27.

¹⁰ Ст. 313 Налогового кодекса РФ.

¹¹ *Бакаев А.С.* О налоговом учете и базе исчисления данных для налога на прибыль // *Бухгалтерский учет.* 2002. № 24. С. 59.

¹² См.: Там же. С. 60.

2) возникновение комплекса предпосылок и опасности ликвидации классической системы бухгалтерского учета для решения необходимых функций управления.

Аналогичного мнения придерживаются В.Д. Новодворский и Р.Л. Сабанин, выделяющие такие факторы, как Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, степень использования данных бухгалтерского учета в управлении организации, не позволяющих отказаться от существующей системы бухгалтерского учета¹³.

Против такой позиции С.А. Николаевой отмечено, что “основой важнейших налоговых баз - доходов, расходов, имущества являются объективные экономические категории, выражаемые в объектах налогового учета”¹⁴.

Для систематизации информации в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль с 1 января 2002 г. рассмотрим различные варианты налогового учета.

“Налоговым законодательством декларируется принцип самостоятельности организаций-налогоплательщиков в выборе способов обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль. В связи с этим организация-налогоплательщик должна решить задачу выбора регистров бухгалтерского учета, показатели которых могут быть использованы для целей налогообложения, и разработать систему аналитических регистров налогового учета”¹⁵. По мнению автора, отсутствие обязательного регламентированного подхода к организации налогового учета затрудняют налоговые контрольные процедуры, проводимые налоговыми органами в рамках налогового контроля.

Первый вариант взаимодействия бухгалтерского и налогового учета возникает при параллельной организации двух видов учета. Общими для двух видов учета будут лишь первичные документы организации, а взаимодействие обеих систем учета сводится к минимуму: данные бухгалтерского учета становятся вообще ненужными для налогового учета, а бухгалтерский учет использует из налогового учета только данные о начисленном налоге на прибыль. Такой подход, по мнению автора, является наиболее трудоемким. Реализация на практике этого варианта неизбежно приведет к росту накладных расходов предприятия. Преимуществом данного

¹³ См.: *Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л.* Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов. СПб., 2003. С. 77-78.

¹⁴ *Налоговый учет в 2002 году: Учетная политика для целей налогообложения / Под ред. С.А. Николаевой.* М., 2002. С. 18.

¹⁵ *Куликова Л.И.* Налоговый учет. М., 2003. С. 4.

варианта может служить возможность получения данных для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров, формирующихся в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета. Представим вариант ведения налогового учета параллельно с бухгалтерским учетом (рис. 2).

Для небольших хозяйствующих субъектов, по мнению автора, следует максимально сблизить бухгалтерскую и налоговую системы учета, т.е. для них приемлем либо второй, либо третий варианты.

При втором варианте взаимодействия используется путь максимального сближения двух систем учета. В основу второго варианта положены данные, формируемые в системе бухгалтер-



Рис. 2. Формирование налоговой базы по налогу на прибыль с применением системы налогового учета



Рис. 3. Формирование налоговой базы по налогу на прибыль без применения системы налогового учета с помощью комбинированных регистров бухгалтерского учета

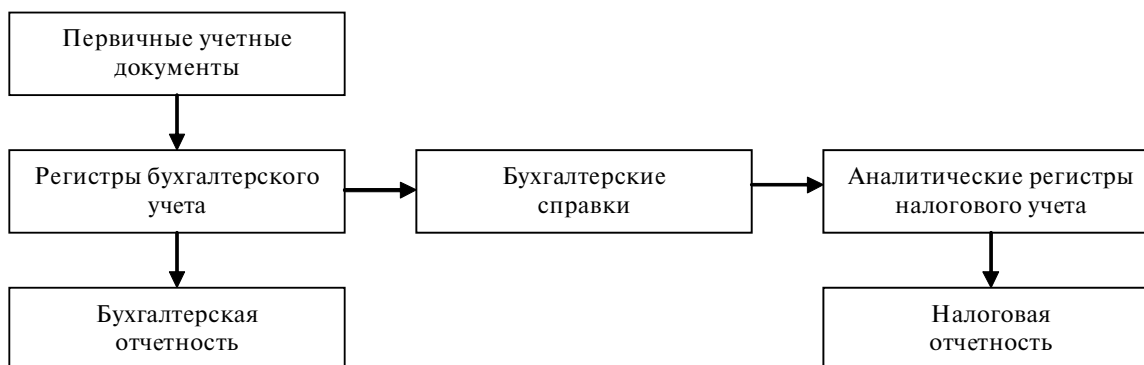


Рис. 4. Формирование налоговой базы по налогу на прибыль с помощью аналитических регистров налогового учета

кого учета. Регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами, необходимыми для определения налоговой базы, т.е. формируются комбинированные регистры, используемые для налогового учета. При совпадающих способах ведения бухгалтерского и налогового учета учетов достаточно использовать только бухгалтерские регистры, а налоговые регистры можно вообще не вести. При несовпадающих способах ведения учета целесообразно применять автономные регистры бухгалтерского и налогового учета. Представим вариант формирования налоговой базы без применения системы налогового учета посредством применения комбинированных регистров бухгалтерского учета (рис. 3).

В основу третьего варианта положено использование регистров бухгалтерского и налогового учета. Когда порядок группировки и учета хозяйственных средств и их источников в целях налогообложения не отличается от установленных правил бухгалтерского учета, то представляется целесообразным применение бухгалтерских регистров. При различных правилах учета наряду с бухгалтерскими регистрами следует вести аналитические регистры налогового

учета. При необходимости могут быть использованы бухгалтерские справки для корректировки бухгалтерского учета в целях налогообложения. Представим вариант формирования налоговой базы с помощью аналитических регистров налогового учета (рис. 4).

Позиция автора совпадает с позицией Г.В. Соболевой, отмечающей, что “использование третьего варианта оказывается рациональным еще и потому, что данный вариант является наиболее легко трансформируемым. Различия в бухгалтерском и налоговом учете будут и далее увеличиваться, но налогоплательщику придется лишь постепенно изменять те участки бухгалтерского учета, которые не смогут обеспечивать расчета налогооблагаемой базы”¹⁶.

Рассмотрев в динамике проблему взаимодействия системы бухгалтерского учета и налогового учета, автор пришел к выводу, что данная концепция должна опираться на независимость нормативно-методической базы, на идентичность применения одинаковых методов, на системность в процессе накопления и обобщения данных. Это приведет к удобству в проведении налогового контроля.

Поступила в редакцию 07.03.2007 г.

¹⁶ Соболева Г.В. Как минимизировать налог на прибыль. СПб., 2003. С. 120.