

Николаенкова Мария Сергеевна

студентка

Смекалина Юлия Антоновна

студентка

ФГБОУ ВО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»

г. Москва

DOI 10.21661/r-113631

ЗНАЧЕНИЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ И ЕГО УЧЕТ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ

Аннотация: данная статья посвящена изучению сущности налога на прибыль организаций и его учета в российской практике. Первая часть статьи раскрывает эволюцию налога на прибыль в Российской Федерации, а также конкурентоспособность национальной налоговой системы на международной арене. Вторая часть статьи посвящена основным аспектам учета по расчету налога на прибыль организаций.

Ключевые слова: налог на прибыль, прибыль организаций, налоговая система, бухгалтерский учет, экономический рост, конкурентоспособность, государственный бюджет.

Налог на прибыль организаций занимает особое место в налоговом законодательстве любого государства, поскольку от эффективности его применения зависит экономическое развитие страны. Высокая ставка налога на прибыль организаций в совокупности со сложностью его расчета тормозят экономический рост и негативно сказываются на пополнении государственной казны. Значительная часть доходов консолидированного бюджета Российской Федерации приходится на поступления от налога на прибыль организаций. По данным Минфина России за период 2009–2015 годов данный показатель варьировался от 10,7% до 25,2% (рис. 1).

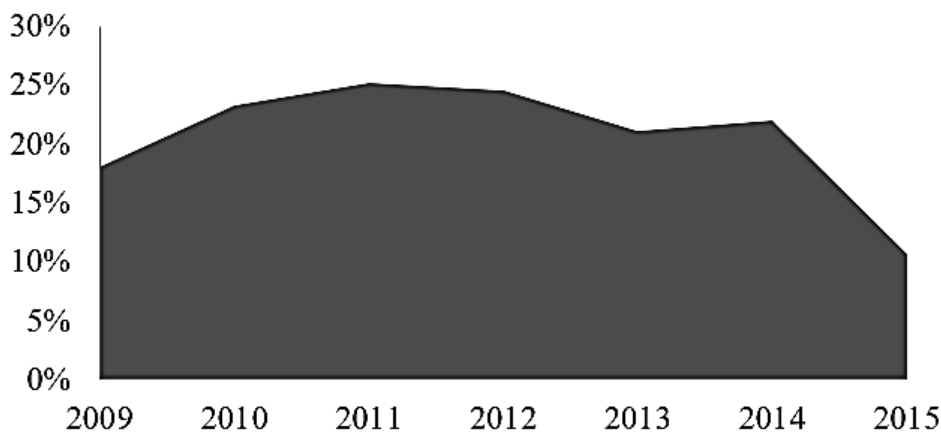


Рис. 1. Доля налога на прибыль в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации за 2009 – 2015 гг. [1]

После распада СССР (в процессе перехода от командно-административной экономической системы к смешанной) перед Российской Федерацией возникла потребность в формировании новой законодательной базы, в том числе и налоговой. С 1991 года по настоящее время налоговое законодательство в части налога на прибыль организаций пересматривалось достаточно часто. Многочисленные изменения ставки налога на прибыль за период 1994–2016 годов представлены на рисунке 2.

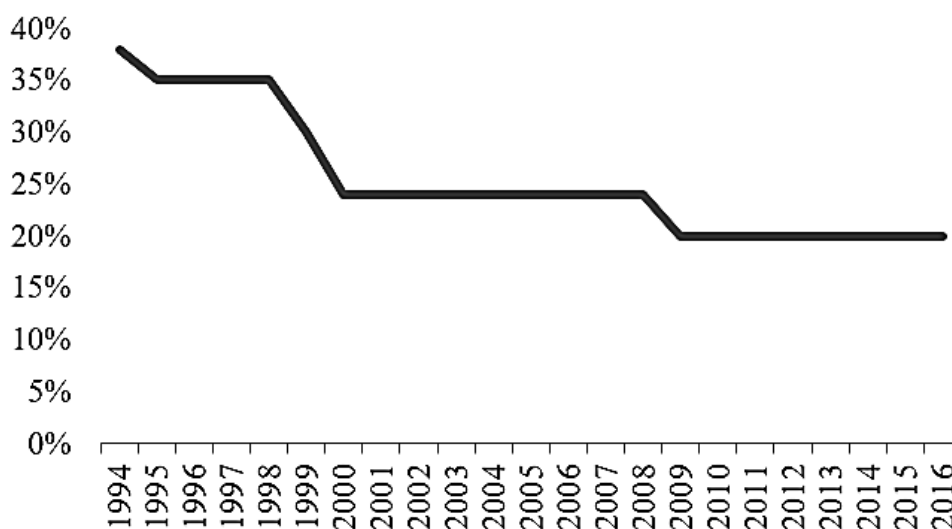


Рис. 2. Динамика ставки налога на прибыль организаций в 1994 – 2016 гг. [2]

После стихийной бюджетной децентрализации в 1994 году ставка налога на прибыль организаций могла достигать до 38%, из которых 13% шло в федеральный бюджет, а местные органы власти самостоятельно определяли, получаемую ими часть налога, но не более 25%, с 1995 года данный показатель был снижен до 22% [3]. Как следствие в конце прошлого века высокие ставки налога на прибыль организаций в России стали причиной массового уклонения от уплаты налогов множества предприятий.

В 2000 – 2004 годах, с целью стимулирования экономического роста и оптимизации налоговой системы, президентом Владимиром Владимировичем Путиным была проведена налоговая реформа (Налоговая реформа Путина), в рамках которой ставка налога на прибыль организаций была снижена с 30% до 24%. Следует отметить, что данная реформа достигла своей цели и внесла значительный вклад в становление работоспособной налоговой системы.

В соответствии с федеральным законом №224 от 26 ноября 2008 с 1 января 2009 года ставка налога на прибыль организаций была снижена с 24% до 20%. В настоящее время в соответствии с пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов [4].

Снижение ставки налога на прибыль организаций положительным образом повлияло на стимулирование представителей бизнеса, налоговые поступления в консолидированный бюджет и инвестиционную привлекательность страны. Стоит отметить, что налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в России после проведения Налоговой реформы Путина стала достаточно привлекательной по сравнению со средним значением ставки по данному налогу в странах Европейского союза (ЕС), Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), а также в целом по миру (рис. 3).

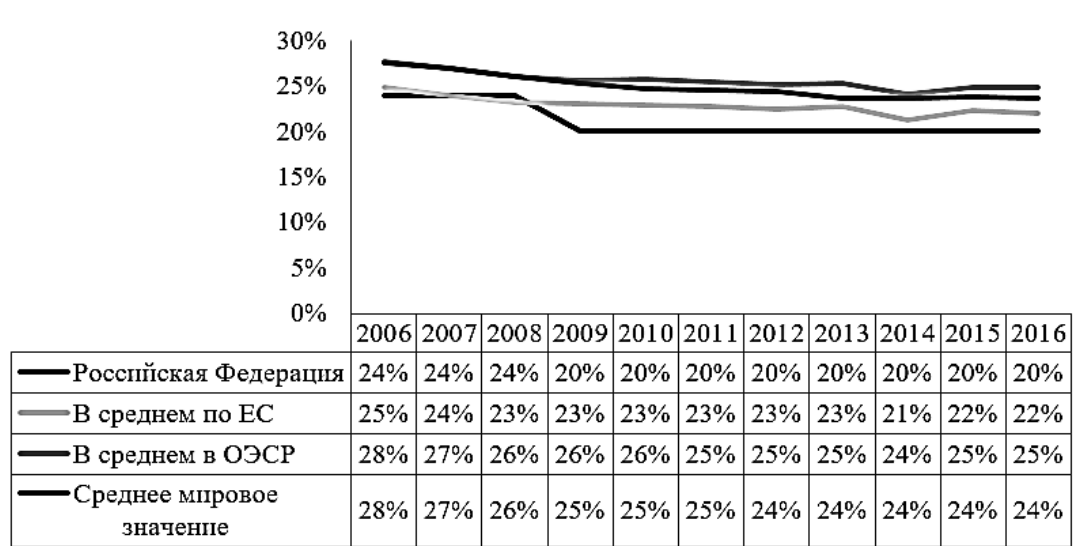


Рис. 3. Сравнительная динамика средней ставки налога на прибыль организаций в Российской Федерации, в странах ЕС, ОЭСР и в целом по миру в 2006 – 2016 гг., в % [5]

Однако конкурентоспособной ставки налога на прибыль организаций недостаточно для того, чтобы привлечь крупные инвестиционные потоки в Россию. Авторитетное исследование Doing Business за 2016 год, анализирующее удобство и легкость осуществления предпринимательской деятельности в 189 странах на основании 11 экономических индикаторов, свидетельствует о том, что слабым местом российского налогового законодательства является высокое значение общего налогового бремени, которое составляет 47,1% [6, с. 51]. Для сравнения значение данного показателя в Европе и Центральной Азии составляет 34,8%, а в странах ОЭСР 41,2%. Кроме этого многие зарубежные и российские практики выделяют сложность учета налога на прибыль в России как один из факторов, тормозящих экономическое развитие страны.

В настоящее время в целях совершенствования применения налога на прибыль организаций ведется работа по оптимизации его учета. Законодательной базой по вопросам регулирования учета налога на прибыль организаций в Российской Федерации выступает Налоговый Кодекс и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [7].

В соответствии со статьей 247 НК РФ объект налогообложения по налогу на прибыль организаций различается в зависимости от категории налогоплательщика (таб. 1).

Таблица 1

Соотнесение категории налогоплательщиков и объекта налогообложения

| <i>Категория налогоплательщиков</i> | <i>Объект налогообложения</i> |
|--|---|
| Российские организации (не участники консолидированной группы налогоплательщиков – КГН) | Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов |
| Российские организации – участники КГН | Величина совокупной прибыли участников КГН, приходящаяся на долю данного участника |
| Иностранные организации, осуществляющие деятельность через постоянное представительство на территории Российской Федерации | Полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину расходов, произведенных этими постоянными представительствами |
| Иные иностранные организации | Доходы, полученные от источников в Российской Федерации |

Прежде, чем переходить к учету налога на прибыль, необходимо рассмотреть все элементы, учитываемые при формировании налоговой базы. Налоговая база по налогу на прибыль организаций – это объект налогообложения, т.е. прибыль, полученная организацией в отчетном (налоговом) периоде. Прибыль рассчитывается путем уменьшения доходов организации на величину расходов.

Доходом по общему правилу признается полученная налогоплательщиком экономическая выгода в денежной или натуральной форме. В целях налогового учета доходы организации подразделяются на несколько видов: доходы от реализации (п. 1 ст. 249 НК РФ), внереализационные доходы (абз.1 ст. 250 НК РФ), доходы, не учитываемые для целей налогообложения (ст. 251 НК РФ).

Расходы – показатель финансово-хозяйственной деятельности организации, величина которого уменьшает полученные организацией за отчетный (налоговый) период доходы в целях определения прибыли.

Расходы организации, как и доходы, включают определенные категории: расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ), внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ), расходы, не учитываемые при определении налоговой базы (ст. 270 НК РФ).

В российской практике существует проблема, связанная с различиями между бухгалтерским и налоговым учетом. Для ее решения были разработаны определенные способы учета. Рассмотрим существующие варианты учета налога на прибыль организаций более подробно.

На основе моделей соотношения бухгалтерского учета и налогового учета в настоящее время в практической деятельности организаций сложились автономный (или параллельный) и интегрированный подходы к ведению налогового учета [8, с. 65]. Каждый из данных подходов предполагает особый алгоритм расчета налога на прибыль организаций.

Автономный (параллельный) способ основан на параллельном ведении бухгалтерского учета и налогового учета на основе первичных документов, документов налогового учета и иных документов, подтверждающих получение дохода (гражданско-правовые договоры, расчетные документы, счета и др.). При этом подходе отдельно формируются регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность по правилам бухгалтерского учета, а также аналитические регистры налогового учета и декларация по налогу на прибыль по правилам налогового учета. Способ автономного ведения учета характерен для крупных и крупнейших организаций и предприятий с большим количеством центров затрат и ответственности.

Автономный подход имеет сложность ведения учета, которая заключается в наличии регистров налогового учета на каждый факт финансово-хозяйственной деятельности.

Алгоритм расчета налога на прибыль организаций при автономном подходе представлен на рисунке 4.



Рис. 4. Алгоритм расчета налога на прибыль организаций при автономном (параллельном) методе

Интегрированный способ предполагает формирование налога на прибыль организаций на основе счетов бухгалтерского учета с последующими корректировками (разницы, возникающие в учете доходов и расходов между бухгалтерским и налоговым учетом).

Налог на прибыль организаций, подлежащий перечислению в бюджет, определяется на основе условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, который рассчитывается в соответствии с п. 20 ПБУ 18/02 исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отражается в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Данная величина называется условным расходом (если финансовый результат – прибыль (положительный)) или условным доходом (финансовый результат – убыток (отрицательный)), так как в течение отчетного (налогового) периода для целей бухгалтерского учета она отражается по аналитическому учету счета 99 «Прибыли и убытки».

Алгоритм расчета налога на прибыль организаций при интегрированном подходе представляет собой ряд последовательных действий (рис. 6).

Действие 1. Определение величины условного расхода (дохода) по налогу на прибыль.

Пункт 20 ПБУ 18/02 дает формулу расчета условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, определяемую путем умножения балансовой прибыли (балансового убытка), выявленной на счетах бухгалтерского учета за отчетный (налоговый) период, на ставку налога на прибыль организаций, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Действие 2. Выявление и идентификация корректировочных разниц между бухгалтерским и налоговым учетом и их расчет.

Между бухгалтерским учетом и налоговым учетом в качестве расхождений выделяют следующие разницы:

- по степени влияния на налоговую базу – положительные (вычитаемые) разницы и отрицательные (налогооблагаемые) разницы;
- по длительности влияния на налоговую базу – постоянные разницы и временные разницы.

Под идентификацией разниц в учете доходов и расходов между бухгалтерским и налоговым учетом понимается определение характера влияния таких разниц на размер налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Постоянные разницы признаются только в текущем налоговом периоде и не погашаются; временные разницы могут учитываться как в текущем, так и последующих налоговых периодах и, следовательно, погашаются в будущих периодах. Положительные и отрицательные разницы соответственно увеличивают и уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Данные о возникших разницах между налоговым и бухгалтерским учетом могут отражаться налогоплательщиком в налоговом регистре «Корректировочная таблица». Корректировочные таблицы могут составляться на основании как бухгалтерского баланса, так и отчета о финансовых результатах. На практике чаще всего корректировочная таблица строится на базе отчета о финансовых результатах; форма бухгалтерского баланса для целей корректировки финансовых показателей применяется больше в международной практике.

Действие 3. Корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения и определение текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка).

В соответствии с п. 21 ПБУ 18/02 текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства (т.е. на суммы налога на прибыль, исчисленные из разниц между бухгалтерским и налоговым учетом).

При отсутствии любых расхождений бухгалтерская и налоговая прибыль совпадают, и текущий налог на прибыль равняется условному расходу по налогу на прибыль [9].

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) корректируется следующим образом:

$$\text{ТНП} = \text{УРНП} (-\text{УДНП}) + \text{ПНО} + \text{ОНА} - \text{ПНА} - \text{ОНО}, \text{ где}$$

ТНП – текущий налог на прибыль;

УРНП (УДНП) – условный расход (доход) по налогу на прибыль;

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ПНА – постоянный налоговый актив;

ОНО – отложенное налоговое обязательство.

Таким образом, по правилам, установленным в ПБУ 18/02, на базе бухгалтерского учета будет вестись налоговый.

Степень различия в учете доходов и расходов между бухгалтерским учетом и налоговым учетом характеризуется величиной эффективной ставки налога на прибыль организаций, которая определяется по формуле:

$$\text{ЭСН} = \text{ТНП}/\text{прибыль до налогообложения} * 100\%.$$

Если между учетами доходов и расходов разниц не образуется, то эффективная ставка налога должна равняться ее номинальной величине (20%), т. е. балансовая прибыль равняется налогооблагаемой прибыли.

При эффективной ставке налога больше номинальной расходы бухгалтерского учета преобладают над расходами налогового, также это говорит о наличии расходов нормируемых и не учитываемых для целей налогообложения.

При эффективной ставке налога на прибыль меньше номинальной расходы налогового учета выше расходов бухгалтерского учета, это свидетельствует о наличии доходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли.

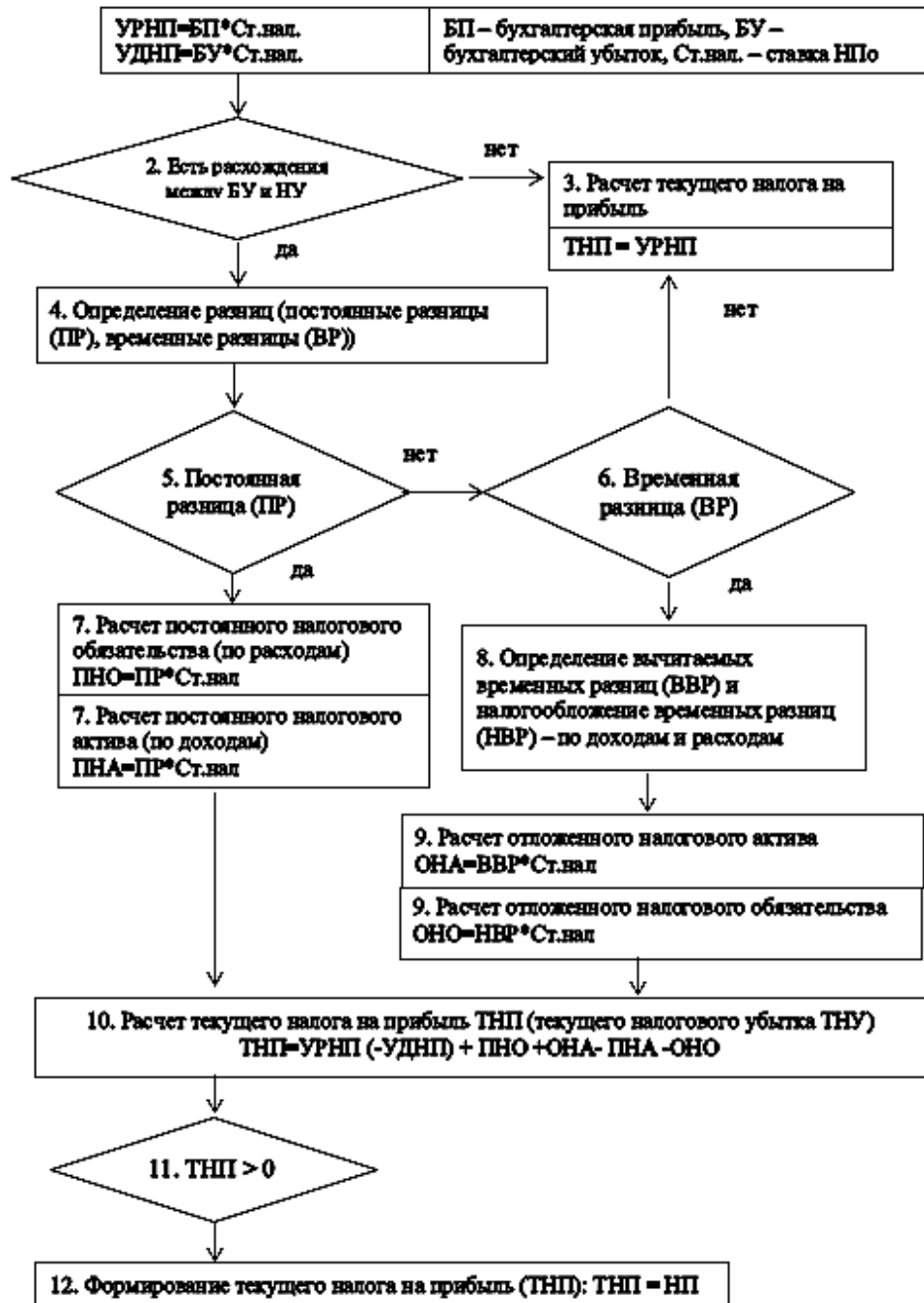


Рис. 6. Алгоритм расчета налога на прибыль организаций с применением корректировочных разниц

Список литературы

1. Сайт Министерства Финансов Российской Федерации. Структура доходов консолидированного бюджета Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://info.minfin.ru/kons_doh.php

2. Консультант Плюс. Налоговые ставки по налогу на прибыль организаций [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49412/
3. Элла Панеях. О налоговой системе Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ecsocman.hse.ru/data/522/693/1219/glava_1.pdf
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/
5. KPMG. Corporate tax rates table [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>
6. World Bank Group. Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency – 2016. – 348 с.
7. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» от 19.11.2002 №114н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/
8. Зинягина А. С. Налоговый учет и отчетность: учебное пособие – М.: Финансовый университет при Правительстве РФ, кафедра «Налоговое консультирование». – М.: Издательство «Перо», 2014. – 189 с.
9. Налог на прибыль и ПБУ 18/02: организация налогового учета на базе бухгалтерского / Г.Ю. Касьянова. – 11-е изд., перераб. и доп. – М.: АБАК, 2015. – 144 с.