

симально прозрачно и понятно [8]. Кроме того, ФНС России проводит информационную и организационную модернизацию системы *Big data*, которая с 2015 г. отслеживает все транзакции по налогу на добавленную стоимость.

Таким образом, следует сделать вывод, что значение камерального налогового контроля, несмотря на имеющиеся проблемы не только не снижается, наоборот, с расширением прав налоговых органов при проведении камеральных проверок увеличивается, и его актуальность для подготовки необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок только растёт.

1. Данные ФНС России и расчеты автора по формам статистической налоговой отчетности 2-НК. URL: [https://www.nalog.ru/rn64/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms](https://www.nalog.ru/rn64/related_activities/statistics_and_analytics/forms) (дата обращения: 07.09.2018).

2. *Дмитриева С.А.* Корпоративные финансы: учеб. пособие для студентов, обучающихся по направлению подготовки 08100.62 «Экономика» (профили «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит», «Мировая экономика»). Саратов: СГСЭУ, 2013.

3. *Казанкина О.А.* Лизинг для физических лиц: преимущества и недостатки // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2016. № 2 (61). С. 4–56.

4. *Немудрая Е.В., Мартынович А.С.* Методика проведения камеральной проверки налоговой отчетности // Молодежь и наука: шаг к успеху: сб. ст. Курск, 2017. С. 231–233.

5. *Подунай О., Скоробогатова В.В.* Организационные аспекты проведения камеральных налоговых проверок // Современные тенденции развития науки и производства: сб. тр. конф. Кемерово, 2016. С. 331–334.

6. *Пронин В.В.* Особенности камеральной формы налоговых проверок // Механизм обеспечения конкурентоспособности и качества экономического роста региона в условиях модернизации экономики: сб. тр. конф. Уфа, 2018. С. 183–186.

7. *Сайдулаев Д.Д.* Сущность и значение камеральной налоговой проверки // Наука и инновации в XXI веке: актуальные вопросы, открытия и достижения: сб. ст.: в 3 ч. Пенза, 2017. Ч. 2. С. 101–104.

8. *Севостьянов И.А.* Роль и значение налога на прибыль организаций в доходах бюджетов различных уровней // Финансовая система России: проблемы и перспективы развития: сб. ст. по итогам науч.-практ. конф. Саратов, 2016. С. 181–186.

9. *Севостьянов И.А., Кулюкин С.Л.* Совершенствование механизма привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2017. № 2 (66). С. 81–83.

10. *Солнышкова Ю.Н.* Перспективы развития системы ответственности за совершение налоговых правонарушений // Наука и общество. 2013. № 6 (15). С. 101–105.

11. *Тукан К.С.* Анализ особенностей проведения камеральной налоговой проверки в Российской Федерации // Научные достижения и открытия современной молодежи: в 2 ч. Пенза, 2017. Ч. 2. С. 566–568.

УДК 336.02

**Ю.Н. Солнышкова**

## МЕХАНИЗМ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Актуальность статьи заключается в том, что налоговое законодательство Российской Федерации является далеко не идеальным и, как следствие, имеет ряд существенных недостатков и недоработок, которые охватывают и нормы, касающиеся исчисления, функционирования и практической реализации налога на прибыль организаций.

Статья посвящена основным направлениям совершенствования механизма формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций на современном этапе. Автором рассмотрена схема расчета текущего налога на прибыль организаций по данным налогового учета, проанализированы проблемы, связанные с несоответствием бухгалтерского (финансового) и налогового учета, предложены варианты и направления совершенствования налогового учета в России.

В целом результаты, полученные в статье, направлены на улучшение механизма формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций, максимальное сближение налогового и бухгалтерского (финансового) учета, что также положительно сказалось бы на росте поступлений налога в бюджет.

**Ключевые слова:** налог на прибыль организаций, налоговая база, налоговый учет.

Налог на прибыль организаций – налог, взимаемый с юридических лиц независимо от видов собственности и организационно-правовых форм хозяйствования. Он играет важнейшую и очень ответственную роль в экономике.

В отличие от налога на добавленную стоимость и акцизов, являющихся косвенными налогами, налог на прибыль организаций – это прямой налог, т.е. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата.

Налог на прибыль организаций должен быть рассчитан не по бухгалтерской прибыли, а по данным налогового учета.

Выделение налогового учета как системы, совершенно обособленной от учета бухгалтерского, повлекло за собой множество проблем, связанных не только с соотношением методов оценки тех или иных объектов учета (налогового и бухгалтерского), но и с разночтениями при трактовке многих понятий и категорий.

25 глава Налогового кодекса РФ поставила вопрос о пути дальнейшего развития бухгалтерского учета в России. На практике сложилась двойственная ситуация. С одной стороны, Департаментом по методологии бухгалтерского учета Минфина декларируется переход на Международные стандарты финансовой отчетности и ориентация бухгалтерского учета на интересы собственников хозяйствующих субъектов. С другой стороны, НК РФ законодательно определяет и вводит в учетную практику такие понятия, как «налоговый учет», «учетная политика организации для целей налогообложения», «аналитические регистры налогового учета», а также дает отличные от закрепленных в нормативных документах Минфина определения таких терминов, как «доходы», «расходы», «выручка», «реализация», «основные средства», «прибыль» и т.д.

В условиях современной экономики резко возрастают роль и значение системы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета, в частности, налога на прибыль организаций.

Необходимость вести два вида учета вызвана тем, что правила признания доходов и расходов в бухгалтерских и налоговых целях во многом различаются, хотя часто и совпадают. Существующие отличия между бухгалтерским (финансовым) и налоговым учетом создают ситуацию, когда отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели и обязательства организаций по налоговым платежам существенно различаются.

Организации, работающие на общей системе налогообложения (ОСНО), применяют в своем учете Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», введенное соответствующим приказом Минфина РФ [3]. ПБУ 18/02 обязывает организации отражать информацию о формировании итоговой суммы по налогу на прибыль орга-

низаций, а также определять взаимосвязь между бухгалтерской и налоговой базой прибыли.

В бухгалтерском (финансовом) учете налог на прибыль организаций отражается как условный расход. В бюджет нужно заплатить текущий налог, который определяется путем корректировок.

На величину налога на прибыль организаций оказывают влияние разницы, возникающие между бухгалтерским (финансовым) и налоговым учетом. ПБУ 18/02 делит их на постоянные и временные.

Постоянная разница – это доходы или расходы, которые учитываются в бухгалтерском (финансовом) учете, но не принимаются во внимание в налоговом.

Эти разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли, над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества;
- непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;
- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, уже не может быть принят в целях налогообложения.

Постоянные разницы можно подразделить на:

1. постоянные положительные разницы;
2. постоянные отрицательные разницы.

Постоянные положительные разницы – разницы, приводящие к тому, что размер налоговой базы увеличивается по отношению к выявленному в бухгалтерском (финансовом) учете финансовому результату.

Произведением постоянной положительной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату, образуется постоянное налоговое обязательство (ПНО).

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском (финансовом) учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам [4].

Постоянные отрицательные разницы – разницы, которые приводят к тому, что размер налоговой базы уменьшается по отношению к выявленному в бухгалтерском (финансовом) учете финансовому результату.

Произведением постоянной отрицательной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату, образуется постоянный налоговый актив (ПНА).

Постоянные налоговые активы отражаются в бухгалтерском (финансовом) учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет «Постоянный налоговый актив») в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов по налогам и сборам.

На величину налога на прибыль организаций помимо постоянных разниц оказывают влияние также временные разницы.

Временная разница – это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль или убыток в одном отчетном периоде, а налоговую



Таким образом, проанализировав проблемы несоответствия бухгалтерского (финансового) и налогового учета, можно сделать вывод о наличии серьезного разрыва между двумя этими видами учета, что влечет за собой значительные вложения ресурсов как трудовых, временных, так и финансовых для обеспечения стабильного функционирования этих двух систем в организации.

Глава 25 НК РФ – самая объемная глава кодекса, и она продолжает увеличиваться ежегодно. Нетрудно предположить, что такая чрезвычайная сложность механизма налогообложения прибыли негативно сказывается на правильности исчисления и уплаты налога на прибыль. Это также противоречит одному из основных четырех принципов налогообложения, сформулированных Адамом Смитом, которым является принцип простоты, т.е. чем сложнее налог, тем больше возможностей для уклонения от уплаты или неполной его уплаты [1]. Такая ситуация складывается хотя бы потому, что налогоплательщику без должных знаний и профессиональных навыков сложно учесть все нюансы разветвленного механизма налогообложения. Следовательно, помимо сознательного отклонения от уплаты, искажения данных и использования противоречий и пробелов в законодательстве, плательщик налога может непреднамеренно допускать ошибки при исчислении налога и его уплате. Очевидна потребность в уменьшении сложности механизма налогообложения прибыли, упрощении налога на прибыль организаций. Механизм формирования налоговой базы, порядок исчисления и уплаты налога должны быть ясны и известны налогоплательщику.

Другая проблема заключается в том, что в результате отличий в бухгалтерском (финансовом) учете и налоговом учете бухгалтерская прибыль может значительно отличаться от прибыли, на основе которой исчисляется сумма налога. Более того, по данным бухгалтерского (финансового) учета может иметь место, например, убыток, а по данным налогового учета – прибыль, и наоборот. Назвать такую ситуацию нормальной вряд ли удастся. Это также противоречит мировой практике, в которой зачастую вообще отсутствует отличный от бухгалтерского (финансового) налоговый учет. Также организация и ведение двойного учета увеличивают трудовые затраты и финансовые расходы на обслуживание налога на прибыль организаций для налогоплательщика. Обязанность ведения налогового учета параллельно с бухгалтерским (финансовым) учетом требует набора и содержания дополнительного штата сотрудников. Кроме того, организациям приходится подстраивать свою учетную политику и порядок ведения бухгалтерского (финансового) учета под нормы и положения НК РФ и порядок ведения налогового учета с целью снижения трудозатрат, что зачастую приводит к искажению информации о фактических доходах и расходах организации и влияет на качество принятия управленческих решений. Таким образом, можно сделать вывод, что существует потребность в максимальном сближении налогового и бухгалтерского (финансового) учета. Более кардинальный путь заключается в отмене самостоятельного налогового учета и замене его на Положение о формировании затрат и финансового результата для целей налогообложения прибыли. Подобный этому документ использовался в РФ до 2001 г.

Проблемы существуют и в определении доходов и расходов для целей налогообложения прибыли организаций. Например, в НК РФ говорится, что расходы должны быть обоснованы, но экономическая обоснованность является относительной категорией, помимо того не все осуществляемые

расходы могут приносить доход. В связи с этим нередки ситуации, когда налоговые органы исключают из расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, расходы, не приносящие прибыль [2]. В судебной практике экономическая обоснованность трактуется по-разному, но, несмотря на это, единым является мнение, что неполучение прибыли не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды и не препятствует учету затрат в целях налога на прибыль. Поэтому следует исключить из кодекса существующую неоднозначность, неопределенность, трактовать которые можно двояко, и все положения НК РФ должны быть четко определены.

Еще один негативный для экономики момент, связанный с налогом на прибыль организаций, – это ежегодные изменения его поступлений в доходную часть государственного бюджета РФ [6]. Такая ситуация является помехой при определении прогнозных значений поступления налога на прибыль в бюджет, что приводит к проблемам при исполнении утвержденного бюджета на практике, так как в российской действительности бюджет составляется исходя из потенциальных доходов, а не от запланированных расходов [7]. Размер доли налога в доходах бюджета во временном разрезе носит скачкообразный характер, что отражено на рис. 2, где по вертикали откладывается доля поступлений в процентах, а по горизонтали – годы.

Негативное воздействие на объем налоговых поступлений по налогу на прибыль оказывает в том числе перемещение доходов из налоговой базы по налогу на прибыль в налоговую базу налогов, собираемых с организаций, перешедших на применение специальных налоговых режимов, в случае, если на эти режимы перешли организации, ранее применявшие общую систему налогообложения. Увеличение же доли налога на прибыль в консолидированном бюджете РФ в большей степени зависит от сопоставимости с темпами роста инфляции [5]. Желательным в этой ситуации было бы увеличение доли налога за счет вывода из тени доходов, т.е. отражение реальных налоговых баз налогоплательщиками. Решение предыдущих рассмотренных проблем также положительно сказалось бы на росте поступлений налога в бюджет.

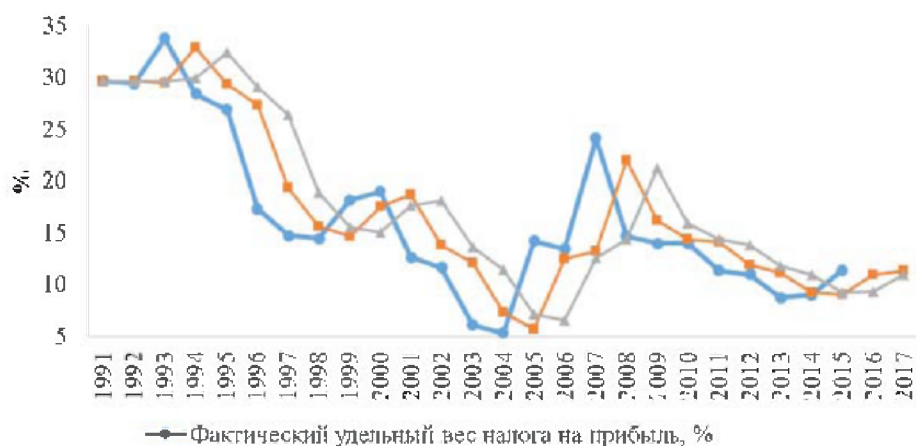


Рис. 2. Динамика доли налога на прибыль организаций в доходах консолидированного бюджета РФ

Таким образом, можно сделать вывод, что в существующем на данный момент налоговом законодательстве есть достаточное количество неопределенностей, пробелов и проблем, и, как следствие, большинству налогоплательщиков приходится сталкиваться с определенными трудностями в частности при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Решение всех существующих проблем в отношении налога на прибыль – длительный процесс, по которому предстоит большая работа.

1. *Майбуров И.А., Абрамов М.Д., Агарков Г.А. и др.* Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика». М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

2. *Муравлева Т.В.* Налогообложение прибыли страховых организаций // Наука и общество. 2015. № 2 (21). С. 88–94.

3. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» // СПС «Консультант Плюс». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40313](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313).

4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // СПС «Консультант Плюс» URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165).

5. *Севостьянов И.А.* Роль и значение налога на прибыль организаций в доходах бюджетов различных уровней // Финансовая система России: проблемы и перспективы развития: сб. ст. по итогам науч.-практ. конф. Саратов, 2016. С. 181–185.

6. *Царева О.Е.* Эконометрическое моделирование доли налога на прибыль организаций в доходах консолидированного бюджета РФ // Молодой ученый. 2015. № 22. С. 502–505.

7. *Шевченко А.М.* Проблемы оценки финансово-инвестиционной привлекательности российских регионов // Вестник Тамбовского университета. Сер.: Гуманитарные науки. 2010. № 7 (87). С. 47–53.