

УЧЕТ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ

Виктор Григорьевич ГЕТЬМАН

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация

История статьи:

Принята 12.10.2015

Принята в доработанном виде
02.12.2015

Одобрена 13.02.2016

Ключевые слова:

бухгалтерский учет, налоговый учет, прочие расходы, внереализационные расходы, налог на прибыль организаций, НДС, налогооблагаемая база по налогу на прибыль

Аннотация

В статье критически оценивается действующий порядок учета внереализационных расходов. Внесены предложения по изменению методики учета потерь материальных и других ценностей вследствие недостатков и хищений, виновники которых не установлены; сумм неосновательного обогащения, выплаченных по решению суда; затрат на мерчендайзинг; доначисляемых по результатам налоговых проверок сумм налога на прибыль и налога на добавленную стоимость; сумм компенсаций за предоставление недостоверной информации клиенту. Автором сделаны предложения по уточнению действующего порядка учета расходов на оплату ежегодных отпусков.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

В практической деятельности коммерческих предприятий (организаций) встречается довольно много вопросов, связанных с порядком исчисления налога на прибыль организаций. В одних случаях это обусловлено различным толкованием экономическими субъектами содержания установленных норм и требований в данной области, а в других – недостаточной обоснованностью последних, что вызывает дискуссии и споры. В частности, критической оценки заслуживают действующие положения в области учета расходов в виде недостатков материальных ценностей в производстве и на складах, а также на предприятиях торговли в случаях отсутствия виновных лиц, и убытков от хищений, виновники которых не установлены. В том случае, когда факт отсутствия виновных лиц подтвержден документально уполномоченным органом государственной власти, эти потери учитываются в составе внереализационных расходов и принимаются в расчет при определении суммы налогооблагаемой прибыли, тем самым уменьшая ее величину. Рассмотрим, насколько оправданно так поступать. Причинами возникновения подобных потерь обычно являются просчеты руководства экономических субъектов в установлении должного контроля за использованием и сохранностью материальных ценностей и других ресурсов. В результате отсутствуют какие-либо основания для ущемления интересов государства вследствие изымаемого в бюджет налога на прибыль, как это имеет место сейчас.

Во избежание этого рассматриваемые суммы потерь материальных и других ценностей следует погашать за счет собственных источников средств, находящихся в распоряжении экономического субъекта, их допустившего. Поэтому в бухгалтерском учете эти потери целесообразно отражать непосредственно на дебете счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а не на дебете счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как это имеет место сейчас).

Не до конца решен и вопрос с учетом сумм неосновательного обогащения, выплаченных по решению суда (при определении величины налогооблагаемой прибыли).

На практике встречается два подхода. Первый из них заключается в том, что суммы выплаченного неосновательного обогащения не должны учитываться в расходах при определении величины налогооблагаемой прибыли. Такой позиции придерживается Минфин России, которую он изложил в своем письме от 20.02.2008 № 03-03-06/2/16. Ее разделяют УФНС России по г. Москве, ФАС Московского округа, ФАС Волго-Вятского округа и др. Они обосновывают свою позицию обычно тем, что возврат незаконно полученного дохода, по их мнению, якобы не образует факта расхода.

В свою очередь есть сторонники и другого подхода, придерживающиеся диаметрально противоположной точки зрения. Они считают, что рассматриваемые суммы должны учитываться в расходах в составляемых расчетах по определению

суммы налогооблагаемой прибыли. Такие взгляды на рассматриваемую проблему нашли отражение в постановлениях, вынесенных по конкретным делам ФАС Западно-Сибирского округа, ФАС Восточно-Сибирского округа и др. На наш взгляд, данный подход более теоретически обоснован, чем предыдущий. Уже хотя бы по той причине, что суммы возврата незаконно полученного дохода ранее были включены в доход соответствующего периода, то есть они вошли в сумму налогооблагаемой прибыли, и с нее был уплачен налог. А фактический возврат суммы выплаченного неосновательного обогащения происходит по решению суда, как правило, в другой отчетный период (то есть позже). Поэтому включение этих сумм в расходы периода, в котором их возвращают потерпевшей стороне, лишь восстанавливает статус-кво, то есть на вполне законных основаниях уменьшает сумму налогооблагаемой прибыли отчетного периода у субъектов, возвративших эти средства.

Вместе с тем на протяжении ряда последних лет ведутся также дискуссии и по вопросу учета затрат на мерчендайзинг. Причем не о том, как в вышеуказанном случае, включать или нет их в расходы при определении налогооблагаемой суммы прибыли. Здесь ответ однозначный – следует включать; разногласия вызывает лишь ответ на вопрос – в каком размере. На этот счет существуют две точки зрения. Во-первых, в пределах норматива, установленного для всей суммы расходов на рекламу. Сторонники второй точки зрения считают, что затраты на мерчендайзинг следует учитывать в их полном размере в указанных расчетах.

Первый подход на протяжении целого ряда лет отстаивает Минфин России. Впервые свою позицию Минфин России изложил в письме от 22.05.2007 № 03-03-06/1/286. Затем Минфин России практически повторил ее в своих письмах от 30.01.2008 № 03-03-06/1/57; от 02.04.2008 № 03-03-06-/01/244; от 22.04.2015 № 03-03-06/22913.

В последнем письме появилась кроме всего прочего и следующая фраза, что оно не является нормативным правовым актом, а имеет разъяснительный характер и не препятствует налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме. Присутствие ее в данном документе не случайно. Поскольку на практике целый ряд судов в своих постановлениях по этим делам выносит другие

решения, а именно – расходы на мерчендайзинг правомерно учитывать в полном объеме при определении налогооблагаемой суммы прибыли. Такие постановления, в частности, были вынесены ФАС Поволжского округа, ФАС Западно-Сибирского округа и др. Они считают, что услуги на мерчендайзинг обусловлены договорными отношениями поставщика с торговой организацией. Данные расходы не в полной мере вписываются в традиционное понятие «расходы на рекламу». В перечне последних в Налоговом кодексе Российской Федерации (ст. 264, п. 4) они не указаны. Эти обстоятельства, по нашему мнению, и позволяют различным судам считать неправомерным при рассмотрении данных вопросов выносить свои постановления, базируясь на нормах, заложенных в ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации.

Однако заметим, что в действительности в мерчендайзинге есть и что-то общее с рекламой, поэтому расходы на него имеют двойственный характер. В связи с чем в налоговом законодательстве следовало бы четко обозначить, входят или нет затраты на мерчендайзинг в состав расходов на рекламу. Если нет, то можно будет на законных основаниях учитывать их суммы в полном объеме в расходах поставщика товаров при определении величины его налогооблагаемой прибыли. В таком случае они будут в полной мере приравнены к другим услугам (базирующимся на договорных отношениях), оплату которых приходится осуществлять поставщику товаров. Например, транспортных услуг по доставке их в торговую организацию и др. В том случае если в Налоговом кодексе Российской Федерации появится дополнение о том, что затраты на мерчендайзинг входят в состав расходов на рекламу, то они должны будут уменьшать базу по налогу на прибыль организации в пределах норматива, установленного в п. 4 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации.

В этих ситуациях в целях сближения правил и норм, содержащихся в налоговом и бухгалтерском учете (на что нацеливает «Дорожная карта» «Совершенствования налогового администрирования», принятая Правительством Российской Федерации (от 10.02.2014 № 162-р), представляется целесообразным несколько изменить действующий порядок отражения расходов на мерчендайзинг в бухгалтерском учете. А именно, все суммы, превышающие указанный норматив, следует относить прямо на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Вызывает определенные возражения и действующий порядок учета доначисляемых по результатам налоговых проверок сумм налога на прибыль. Эти проверки, осуществляемые налоговыми органами, зачастую завершаются тем, что экономическому субъекту доначисляют суммы данного налога. По стране в целом в отдельные годы доля таких результатов составляет более 90% от общего числу осуществленных налоговых проверок. Нередко экономические субъекты, подвергшиеся налоговой проверке, соглашались с ее результатами. Однако немало и тех, кто оспаривает их в суде. Причем примерно треть из них, а в отдельные годы и больше, в судах получают решения в свою пользу.

Министерство финансов Российской Федерации в 2015 г. в письме № 03-03-06/1/19158 указывает, что доначисленные суммы налогов, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), для целей налогообложения прибыли организации подлежат учету в составе прочих расходов. К последним в соответствии со статьей 264 Налогового кодекса Российской Федерации относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, в Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, начисленных в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 Налогового кодекса Российской Федерации. Причем доначисляемые суммы налога должны, как отмечается в этом письме, признаваться в составе прочих расходов для целей налогообложения прибыли организаций на дату вступления в силу соответствующего решения налогового органа. В случаях, когда экономический субъект, подвергшийся налоговой проверке, не согласен с ее результатами и обратился в суд, а последний вынес постановление в его пользу, то разница между доначисленной налоговой инспекцией и уменьшенной (либо вообще отмененной) судом суммами налога должна, по мнению Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, учитываться в составе внереализационных доходов ... на дату вступления в законную силу соответствующего судебного акта. Однако установленный порядок безупречным выглядит

лишь для тех случаев, когда с доначисленными по результатам налоговой проверки согласна проверяемая сторона. Но в ситуациях, когда она их не признает и оспаривает в судебном органе такой порядок, по меньшей мере, является спорным.

Отражать в системном порядке в бухгалтерском учете суммы доначисленного налога на прибыль на дату вступления в силу решения налоговой инспекции нет достаточных теоретических оснований, поскольку на этот момент их дальнейшая судьба с позиций действующего права еще недостаточно ясна.

Мнимые расходы, как и мнимые доходы, не следует отражать в бухгалтерском учете. В его системе в подобных ситуациях необходимо учитывать лишь доначисленные суммы налога на прибыль, признанные судом. Причем по состоянию на дату вступления в законную силу. До этого момента доначисленные налоговым органом по результатам проверки суммы налога на прибыль целесообразнее отражать на забалансовом счете. Такой порядок более созвучен с концептуальными основами современного бухгалтерского учета. Он, по сравнению с нынешним, реальнее отражает действительность, складывающуюся в расчетах между экономическими субъектами и налоговыми органами.

Далее в процессе налоговых проверок по их результатам налоговые инспекции доначисляют в ряде случаев и суммы НДС. Например, когда устанавливают, что проверяемый субъект продал недвижимость или другое имущество покупателю по явно заниженной стоимости по отношению к их реальной цене.

В этой связи возникает вопрос, как учитывать доначисленные и уплаченные в бюджет суммы НДС, но не предъявленные покупателям? В частности, можно ли включать эти суммы в расходы организации при определении величины налогооблагаемой прибыли? На этот счет существуют две точки зрения. На практике отдельные арбитражные суды (например, АС Волго-Вятского округа и др.) в своих постановлениях по этим делам выносили положительные решения, то есть в пользу налогоплательщиков, другие выносят противоположные решения. Эту точку зрения отстаивает и Минфин России. Доначисленные по результатам налоговых проверок суммы НДС должны, по его мнению, быть предъявлены покупателям и оплачены ими, то есть их нельзя

включать у продавца в состав расходов по налогу на прибыль организаций. В принципе такой подход вполне логичен и достаточно теоретически обоснован, если исходить из экономической природы рассматриваемых сумм. Однако в тех случаях, когда продавец не предъявил покупателю по каким-либо причинам счет на оплату доначисленных сумм НДС по сделке (ам) с ним, то эти расходы (в истоках которых лежат допущенные нарушения с его стороны установленных правовых норм) он должен погашать за счет собственных источников. В учете их следует отражать непосредственно по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 68.

Исследования, проведенные нами, показали, что нуждается в уточнении действующие положения в бухгалтерском учете и на ряде других его участках. Они не всегда поспевают за появляющимися новшествами в деловой среде. Также, с 1 июня 2015 г. вступил в силу Федеральный закон от 8 марта 2015 г. № 42-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Гражданского кодекса Российской Федерации». Суть его состоит во введении ответственности за предоставление недостоверных сведений клиенту, в т.ч. на этапе заключения договора. До его появления в отечественном законодательстве не было установлено общей нормы об ответственности сторон за предоставление недостоверной информации, приводившей к потерям у потерпевшей стороны от ее использования. Теперь последняя может потребовать от недобросовестного контрагента взыскания убытков или неустойки, связанных с использованием полученной от него информации. Ответственность в этом случае наступает, если эти сведения были предоставлены другой стороне с умыслом, что она на них будет полагаться в своих действиях или имелись разумные основания для такого предположения.

Суммы понесенных убытков или неустойки потерпевшей стороне от подобного рода действий, у себя в бухгалтерском учете выплатившая их сторона, в соответствии с ныне действующими правилами, должны отражать по дебету счета 91 в составе прочих расходов. Однако такой порядок их учета иррационален в самой своей основе. Поскольку в покрытии части этих потерь, возникших из-за мошеннических действий недобросовестного контрагента, участвуют и средства государства, так как уменьшается сумма налогооблагаемой прибыли. Такой узаконенной ситуации, противоречащей здравому смыслу, по

определению, не должно быть. Взысканные суммы рассматриваемых убытков или неустойки, заплатившая их сторона должна покрывать за счет собственных источников, оставшихся у нее после уплаты налогов. Они в данном случае должны учитываться в момент их возникновения непосредственно на дебете счета 84 (а не на дебете счета 91, как это имеет место сейчас).

Есть ряд и других вопросов, касающихся порядка определения величины налогооблагаемой суммы прибыли, носящие дискуссионный характер. В их число входят и отдельные положения по учету расходов на оплату труда. В частности, на оплату ежегодных отпусков работников предприятий (организаций). Расходы на эти цели, как известно, включаются в затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и на другие нужды. До перехода на рыночную модель экономики (то есть в советский период) действовало правило в учете, согласно которому расходы на оплату отпусков рабочих подлежали резервированию и они на протяжении всего года на одном уровне (по установленному в начале его среднему проценту данных расходов по отношению к заработной плате, умноженному на сумму фактически начисленной им заработной платы за месяц) включались в затраты производства. За счет созданного резерва производили оплату ежегодных отпусков рабочих в период, когда они его использовали. В конце года осуществляли корректировку остатков данного резерва исходя из количества еще не использованных отпусков рабочими. Что же касается оплаты отпусков административно-управленческого персонала, то резерв на эти цели не создавали. Расходы на оплату их отпусков включали в затраты на производство в тот месяц, когда эти лица уходили в отпуск, причем на уровне фактически начисленных сумм. С переходом на рыночную модель экономики хозяйствующие субъекты получили право затраты на оплату отпусков рабочих отражать в бухгалтерском учете с использованием системы резервирования средств или без нее. Что же касается налогового учета, то на практике из-за различного толкования установленных правил нередко возникали споры, которые завершались в суде, о том, в каком порядке включать их в расходы при расчете сумм налога на прибыль. В результате Минфин России предпринял недавно попытку внести ясность в данный вопрос и опубликовал специальное письмо от 12.05.2015 № 03-03-06/27129. В нем он, ссылаясь на Налоговый кодекс Российской Федерации (статьи 255, 272, 318–320) пришел к

выводу, что «при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций сумма начисленных отпускных за ежегодный оплачиваемый отпуск должна включаться в состав расходов пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период». Для реализации этой нормы с технической точки зрения наиболее подходит система резервирования средств на оплату отпусков. К тому же она в полной мере «вписывается» в требования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), на базе которых реформируется бухгалтерский учет в нашей стране. Одно из основных концептуальных основ

МСФО состоит в том, что затраты должны отражаться в учете по мере их возникновения, а не по моменту оплаты последних. Таким образом, считаем целесообразным:

- 1) закрепить в бухгалтерском учете и в налоговом как единственно возможный вариант отражения в них расходов на оплату ежегодных отпусков работников с использованием системы резервирования средств на эти цели;
- 2) создавать резервы средств на оплату этих отпусков не только рабочих, но и остальных работников предприятия (организаций).

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
3. О внесении изменений в часть первую Гражданского кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 08.03.2015 № 42-ФЗ.
4. Распоряжение Правительства РФ от 10.02.2014 № 162-р.
5. Письмо Минфина России от 20.02.2008 № 03-03/2/16.
6. Письмо Минфина России от 22.05.2007 № 03-03-06/1/286.
7. Письмо Минфина России от 30.01.2008 № 03-03-06/1/57.
8. Письмо Минфина России от 02.04.2008 № 03-03-06/1/244.
9. Письмо Минфина России от 06.04.2015 № 03-03-06/1/19158.
10. Письмо Минфина России от 22.04.2015 № 03-03-06/1/22913.
11. Письмо Минфина России от 12.05.2015 № 03-03-06/1/27129.
12. *Гетьман В.Г.* Резервы совершенствования системы налогообложения // Бухгалтерский учет. 2014. № 3. С. 90–93.
13. *Гетьман В.Г.* Совершенствование нормативно-правовых основ бухгалтерского учета и финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 18. С. 54–58.
14. *Гетьман В.Г.* Современные взгляды на бухгалтерский учет и его проблемы // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 30. С. 54–60.