

Бухгалтерский учет и право

УДК 657.

КРЫШКОВЕЦ Алина Николаевна, бухгалтер ООО «Золотов» студентка магистратуры группы ДЭНК 1-1м ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва (E-mail: alino4kasm@mail.ru)
МЕЗЕНЦЕВА Татьяна Мартемьяновна, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет в финансово-кредитных и некоммерческих организациях» ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва (E-mail: m-t-m@inbox.ru)

ВОЗНИКНОВЕНИЕ НАЛОГОВОГО РИСКА ОРГАНИЗАЦИИ КАК СЛЕДСТВИЕ РАЗЛИЧИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА¹

Аннотация: Риск – один из самых значимых факторов деятельности любой компании. В свою очередь все сферы деятельности компании связаны с налогообложением. Поэтому управление налоговым риском является важным элементом управления компании в целом. Данная статья посвящена определению причин возникновения налогового риска организации. Целью статьи является подтверждение гипотезы о влиянии различия бухгалтерского и налогового учета на налоговый риск компании. При написании статьи были проанализированы литературные источники и выявлены значимые взаимосвязи возникновения риска и различий в налоговом и бухгалтерском учете расходов компании. Данная работа позволяет сделать вывод, что именно различие в бухгалтерском и налоговом учете приводит к ошибкам в расчете налогооблагаемой базы и является одной из причин появления у компании налогового риска.

Ключевые слова: налоговый риск, бухгалтерская отчетность, бухгалтерский учет, налоговый учет, налогооблагаемая база.

JEL CLASSIFICATION: G 28, H 21

Accounting and Law

Kryishkovets Alina Nikolaevna, Accountant of company “Zolotov” LLC, graduate student, Faculty of Accounting and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow (E-mail: alino4kasm@mail.ru)

Tatiana M. Mezentseva, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting in Financial and Credit Institutions and Non-profit Organizations, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow (E-mail: m-t-m@inbox.ru)

THE ORGANIZATION TAX RISKS EMERGENCE AS A RESULT OF ACCOUNTING AND TAX TREATMENT DIFFERENCES

¹ Статья является результатом исследования, проведенного в рамках курса «Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности в России». Предмет данной статьи – причины возникновения налогового риска организации.

Abstract The risk appears to be the one of the most important factors of any company's activity. All areas of the company's activities are aligned with taxation. Therefore, the tax risk management is an important element of the management of the company as a whole. This article deals with the determination of the organization tax risk causes of occurrence. The main goal of the article was a confirmation of the hypothesis on the effect of accounting and tax treatment differences at the company's tax risk. During the conducted research numerous literary sources have been analyzed and significant interactions of the risk and differences in tax and accounting expenses of the company have been found. This research results allow to conclude that this difference in accounting and tax treatment leads to various errors in the calculation of the tax base and present as the one of the company tax risk causes.

Keywords: tax risk, financial reporting, accounting, tax accounting, tax base.

Деятельность любой организации сопряжена с большим количеством финансовых рисков, управление которыми является одной из главных задач для поддержания стабильного финансового состояния компании и его улучшения. Одним из самых значимых рисков является налоговый риск, так как с налогообложением связаны все сферы деятельности компании. Налоговые платежи являются одной из основных статей расходов любой организации, поэтому важно уметь управлять налоговым риском, что обуславливает актуальность изучения причин возникновения налогового риска, так как с именно определения причин начинается процесс управления риском.

В современной литературе существует множество определений налогового риска, однако все авторы сходятся во мнении, что основными его характеристиками являются негативный характер, выражающийся в угрозе финансовых и иных потерь, а также сложность в выявлении и оценке. В целом налоговый риск для налогоплательщика можно определить, как «вероятность (угроза) доначисления ему налогов (сборов), пеней и штрафов в ходе налоговой проверки из-за возникших разногласий между налогоплательщиками и налоговыми органами в трактовке налогового законодательства, которые могут обернуться для хозяйствующего субъекта действительным возрастанием налогового бремени».¹

Для того, чтобы выявить наличие у компании налогового риска необходима достоверная и оперативная информация. Согласно Мигуновой М.И. и Цыркуновой Т. А., источниками выявления и дальнейшей оценки налогового риска являются бухгалтерская и статистическая отчетности, данные оперативного учета.

Чтобы собрать всю необходимую информацию о компании-носителе риска необходимо обратиться к следующим источникам информации и проанализировать их:

1. Первичные документы финансовой отчетности
2. Ежеквартальные и годовые финансовые отчеты
3. Договорную базу налогоплательщика

¹ Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления// Финансы, 2009, № 2

4. Схемы бухгалтерского учета за каждый месяц из проверяемого периода
5. Формирование налоговой базы по интересующему налогу.

Данный список можно продолжить множеством пунктов, однако в любом случае основными являются данные бухгалтерского учета компании.

Несмотря на то, что в настоящее время налоговый и бухгалтерский учет являются двумя отдельными направлениями деятельности компании, их нельзя разделить. Так или иначе они взаимосвязаны. Расчет налоговой базы производится на основе данных бухгалтерского учета с использованием разрешенных нормативов для расчета налоговой базы по конкретному налогу. В свою очередь неправильный расчет налоговой базы ведет к возникновению налогового риска компании.

Как было показано выше, определение налогового риска основывается на бухгалтерских данных. Например, анализ схем бухгалтерского учета сводится к анализу затрат (расходов), выручки, внеоборотных активов, оборотных активов, капитала и резервов, дебиторской/кредиторской задолженности, расчетов с бюджетов по налогам и финансового результата.

Итак, налоговый риск может появиться вследствие бухгалтерских ошибок при расчете налогооблагаемой базы. Такие ошибки могут возникнуть из-за разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Эта разница обусловлена разницей между признанием расходов и доходов в бухгалтерии и в налоговом учете. Это различие образовалось по ряду причин.

Изменения в России за последнее десятилетие двадцатого века стали причиной значительного изменения роли бухгалтерского учета. Изменение функций бухгалтерского учета и увеличение решаемых им задач стало причиной того, что бухгалтерский учет стал одной из важнейших сфер экономических отношений.

Отчетность организаций стала использоваться для различных нецелевых задач, таких как расчет налогов, контроль за хозяйственной деятельностью и т.п.

Чтобы остановить процесс становления бухгалтерского учета как инструмента налогообложения, произошло нормативное обособление налогового учета от бухгалтерского, которое было закреплено во второй части Налогового Кодекса РФ (далее НК РФ).

Согласно ст. 313 НК РФ под налоговым учетом понимают «систему обобщения информации для определенной налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, которые сгруппированы в соответствии с порядком, предусмотренным кодексом». [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016); Статья 313. Налоговый учет. Общие положения]

Отличительной чертой налогового учета является возможность организации самостоятельно выбирать вариант налогового учета своей

деятельности. Другими словами, несмотря на то, что и налоговый учет, и бухгалтерский, регулируются нормативными и законодательными актами, каждая компания может преследовать свои цели и задачи, а значит, разрабатывать свои пути оптимизации налогообложения.

Основными причинами различия бухгалтерского и налогового учетов являются отличия между оцениванием активов и обязательств, а также признанием доходов и расходов. Методы учета доходов и расходов с целью налогообложения отличаются от методов их бухгалтерского учета. Поэтому бухгалтерская прибыль отличается от налогооблагаемой. Ст. 313 НК РФ определяет данные бухгалтерского учета как источник информации для исчисления налогооблагаемой прибыли.

Таким образом, данные бухгалтерского учета действительно являются основой для расчета в налоговом учете. То есть, неверно скорректированные данные бухгалтерии могут привести к неверно рассчитанной налогооблагаемой базе. Такая ситуация может возникнуть при неверном понимании налогового законодательства, что приведет к возникновению налогового риска, то есть к неправильному расчету суммы налога и как следствие начислению штрафов и т.п.

В качестве примера рассмотрим расходы, которые признаются к учету в бухгалтерском и налоговом учетах.

Для признания расходов в бухгалтерском учете требуется выполнение условий, установленных пунктом 16 ПБУ 10/99: *расходы должны быть произведены в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; сумма расходов может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.*

Обратим внимание, что для признания расходов необходимо выполнение всех перечисленных выше условий. Если хотя бы одно из условий не выполняется, то в бухгалтерском учете организации признается не расход, а дебиторская задолженность.

Согласно НК РФ, для признания расходов в целях налогообложения, они должны соответствовать следующим условиям: *расходы должны быть обоснованы; расходы должны быть документально подтверждены; расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.*

Порядок признания расходов в целях налогообложения прибыли определяется в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания расходов - кассового метода (статья 273 НК РФ) или метода начисления (статья 272 НК РФ).

Таким образом, не все расходы, которые учитываются в бухгалтерском учете, могут быть учтены для расчета налоговой базы. Такое различие может привести к ошибке в расчете налогооблагаемой базы. Известны случаи, когда у налоговой инспекции возникали вопросы по тем или иным расходам, признанным или непризнанным в налоговом учете компании.

Такие случаи рассматриваются В.Д. Андреевым в сборнике «Налог на прибыль: судебная практика.» Приведем несколько примеров:

«Постановление ФАС МО от 01.09.2006 N КА-А40/7988-06.

Компания понесла расходы на наем жилья и консультационные услуги по подбору жилья для персонала, предоставленного иностранными компаниями. Суд указал, что данные расходы являются экономически необоснованными, потому что они произведены не для работников компании, а для иностранных граждан, которые состоят в трудовых отношениях с иностранными компаниями. Компания не заключала трудовые и гражданско-правовые договоры с иностранным персоналом, для исполнения которых могло бы осуществлять расходы в пользу этого персонала. По соглашениям о предоставлении персонала стоимость услуг, оказанных иностранными компаниями, определялась как ставка почасовой оплаты и не предполагала компенсацию расходов по найму жилья для предоставленного персонала. Оплата аренды и консультационных услуг по подбору жилья произведена по договорам, заключенным компанией с арендодателями и консультантом, которые услуги по предоставлению персонала компании не оказывали. Постановление ФАС ЗСО от 20.02.2006 N Ф04-529/2006(19877-А45-40).

По оценке акта КРУ Минфина России, услуги консультанта по экономической и юридической составляющей лизинговых договоров, которые были заключены дочерним предприятием, неправомерно включены в затраты материнской компании. Реализация аспектов деятельности дочерней компании непосредственно не связано с деятельностью самой компании, направленной на получение дохода. Наличие экономической или иной заинтересованности в деятельности дочернего предприятия не основание для уменьшения собственной прибыли для налогообложения, так как доказательства непосредственной связи оказанных услуг с предпринимательской деятельностью компании отсутствуют.»¹

Таким образом, можно сделать вывод, что различие в налоговом и бухгалтерском учете, могут стать причиной возникновения налогового риска. В данной статье рассмотрен лишь один аспект этого различия, однако налоговый риск может возникать и из-за различий в признании доходов и иных аспектов.

Вопрос о сближении бухгалтерского и налогового учета широко обсуждается общественностью. На наш взгляд сближение налогового и бухгалтерского учета является целесообразным, данную проблему необходимо решать.

Список источников:

¹ Андреев, В. Д. Налог на прибыль: судебная практика, комментарии, рекомендации, риски и возможности : справ. пособие / В. Д. Андреев ; под ред.: М. Ф. Ивлиевой, А. А. Никонова. - М. : Статут, 2007. - 747 с

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете"

2. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016)

3. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522)

4. Андреев, В. Д. Налог на прибыль: судебная практика, комментарии, рекомендации, риски и возможности : справ. пособие / В. Д. Андреев ; под ред.: М. Ф. Ивлиевой, А. А. Никонова. - М. : Статут, 2007. - 747 с

5. Мигунова М. И., Цыркунова Т. А. Оценка налоговых рисков: учеб. Пособие. – Красноярск, 2005. – 72 с.

6. Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления// Финансы, 2009, № 2

References:

Federal Law of 06.12.2011 N 402-FZ (ed. From 11.04.2014) "On Accounting" [Federalnyiy zakon ot 06.12.2011 N 402-FZ (red. ot 04.11.2014) "O buhgalterskom uchete"]

Tax Code of the Russian Federation (Part Two)" from 05.08.2000 N 117-FZ (ed. By 04.05.2016, with amendments from 05.05 .2016) ["Nalogovyyiy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast vtoraya)" ot 05.08.2000 N 117-FZ (red. ot 05.04.2016, s izm. i dop., vstup. v silu s 05.05.2016)]

Order of the Russian Ministry of Finance dated 06.10.2008 N 106n (ed. From 06.04.2015) "Approval of Provisions on accounting" (with the "Regulations on accounting" Accounting policy of an organization "(PBU 1/2008)", "Regulation accounting "Changes in estimated values" (PBU 21/2008) ") (Registered in the Ministry of Justice of Russia 27.10.2008 N 12522) [Priказ Minfina Rossii ot 06.10.2008 N 106n (red. ot 06.04.2015) "Ob utverzhdenii polozheniy po buhgalterskomu uchetu" (vmeste s "Polozheniem po buhgalterskomu uchetu "Uchetnaya politika organizatsii" (PBU 1/2008)", "Polozheniem po buhgalterskomu uchetu "Izmeneniya otsenochnyih znacheniy" (PBU 21/2008)") (Zaregistrirvano v Minyuste Rossii 27.10.2008 N 12522)]

Andreev, V. Income tax: Litigation, comments, recommendations, risks and opportunities: Right. Benefit / V. D. Andreev; ed .: M. F. Ivlieva, A. A. Nikonov. - Moscow: Statut, 2007 – 747 p. [Andreev, V. D. Nalog na pribyl: sudebnaya praktika, kommentarii, rekomendatsii, riski i vozmozhnosti : sprav. posobie / V. D. Andreev ; pod red.: M. F. Ivliyovoy, A. A. Nikonova. - M. : Statut, 2007. – 747s.)]

Migunova MI, Tsyirkunova TA Assessment of tax risks: studies. Benefit. - Krasnoyarsk, 2005. – 72 p. [Migunova M. I., Tsyirkunova T. A. Otsenka nalogovyih riskov: ucheb. Posobie. – Krasnoyarsk, 2005. – 72 s.]

Pinskaya M.R. Tax risk: the nature and manifestations2 [Pinskaya M.R. Nalogovyyiy risk: suschnost i proyavleniya], Finance [Finansyi], 2009, №2 [in Russian]