

МОДЕЛИРОВАНИЕ ПРОЦЕССА ВЫЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ

Н.А. Шерегов, О.В. Рокунова

Нижегородский государственный университет

Исследуется достаточно сложный процесс вычисления налога на прибыль. Строится шестиуровневое основание классификации доходов и расходов, ориентированное на отдельный учет прибылей и убытков. Дается формализованное представление процесса вычисления налога.

Налог на прибыль для российской организации можно отнести к такому типу налога, для вычисления которого применяется сочетание двух подходов: парцеллярного, когда вычисляется и облагается отдельно каждый вид дохода, общеподоходного, когда вычисляется разница между доходами и расходами по всем видам, кроме видов, используемых при парцеллярном подходе.

Предлагается иерархическая классификация доходов и расходов (рис. 1), построенная в результате анализа главы 25 [1]. Четыре ступени отражают классификацию доходов и расходов, а две — расходов.

На 1-й ступени признак классификации состоит из пяти классификационных группировок, соответствующих общеподоходной части и четырем парцеллярным частям объекта обложения.

На 2-й ступени признак классификации общеподоходных доходов и расходов состоит из двух классификационных группировок:

- 1) доходы и расходы, учитываемые в целях обложения ($D_{\text{учит}}$, $R_{\text{учит}}$),
- 2) доходы и расходы, не учитываемые ($D_{\text{неучит}}$, $R_{\text{неучит}}$).

Представляется удобным разбиение расходов на: расходы, учитываемые полностью при обложении (входят в $R_{\text{учит}}$); расходы, не учитываемые при обложении (входят в $R_{\text{неучит}}$); расходы, нормируемые в целях обложения (часть расхода включают в $R_{\text{учит}}$, а оставшуюся сверхнормативную часть — в $R_{\text{неучит}}$).

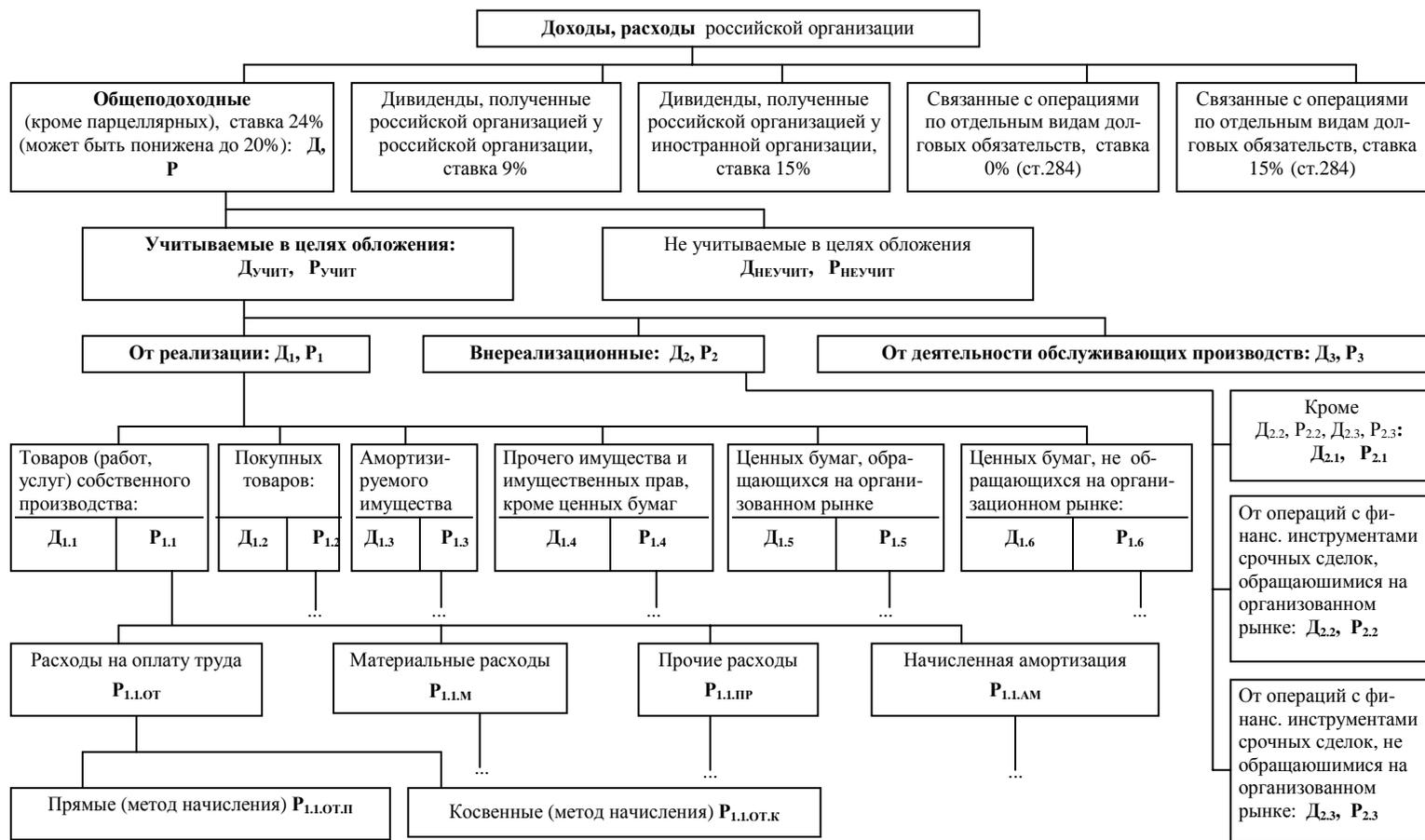


Рис. 1. Классификация доходов и расходов, используемая при исчислении налога на прибыль

Для построения 3 и 4 ступеней классификации использован заложенный в главе 25 [1] принцип раздельного расчета прибылей и убытков по составляющим налоговой базы (НБ). Тогда для российской организации (кроме банка, страховой компании, пенсионного фонда, профессионального участника рынка ценных бумаг) выделены $9+N^t+1$ составляющих НБ: (см. рис. 2, ст. 315 [1]):

- девять составляющих с номерами: 1.1, 1.2, 1.4, 1.5, 1.6, 2.1, 2.2, 2.3, 3;
- N^t составляющих с номерами 1.3.i, $i=1, 2, \dots, N^t$, где N^t — количество объектов амортизируемого имущества, реализованных за период t ;
- одна составляющая с номером 1.3.ПРОШЛ.

Может производиться и более детальное разделение, например, по направлению целевого финансирования в пределах составляющей $D_{1.1}-P_{1.1}$.

На 5-ой ступени для каждого вида расходов $P_{1.1}, P_{1.2}, P_{1.3}, P_{1.4}, P_{1.5}, P_{1.6}$ признак классификации состоит из одних и тех же четырех классификационных группировок, а на 6-ой ступени – из двух.

Составляющую D_3-P_3 (с номером 3) можно разделить на две составляющие, аналогичные составляющим с номерами 1 и 2: доходы минус расходы от реализации для обслуживающих производств и хозяйств, доходы минус расходы по вне-реализационным операциям для обслуживающих производств и хозяйств. Если организация имеет рассматриваемую составляющую, то глубина классификации будет равна 7.

Рассмотрим схему (рис. 2). При ее построении использовались статьи 268, 315, 323, 320, 280 [1] и схема [3]. В обозначениях доходов, расходов, прибылей, убытков введен верхний индекс t — номер календарного года:

$$D_{\text{учит}}^t = D_{\text{учит}}, \quad P_{\text{учит}}^t = P_{\text{учит}}, \quad \dots, \quad P_{1.5}^t = P_{1.5}, \quad \dots$$

Если за период получена прибыль по любой из $9+N^t$ составляющих НБ^t, например, $\Pi_{1.5}^t = D_{1.5}^t - P_{1.5}^t \geq 0$, то по стрелке вида «справа налево» производится увеличение Π^t , например: $\Pi^t = \Pi^t + \Pi_{1.5}^t, \quad Y_{1.5}^t = 0$.

Если за рассматриваемый период получен убыток по любой из $9+N^t$ составляющих НБ^t (например, $Y_{1.5}^t > 0$), то прибыль по составляющей приравнивается нулю ($\Pi_{1.5}^t = 0$) и расчет по стрелке вида «слева направо» производится по одному из следующих трех вариантов:

- вариант 1: убыток по составляющей, включается полностью в состав суммы U^t убытков расчетного периода;
- вариант 2: убыток по составляющей с номером 1.3.i ($1 \leq i \leq N^t$) лишь частично включается в состав U^t ;
- вариант 3: убыток по составляющей не включается в U^t , а переносится на следующий период.

Для составляющей с номером 2.3 расчет производится по варианту 1, если имеют место операции хеджирования.

Для составляющей с номером 3 применяется вариант 1 в случаях:

Случай 1: налогоплательщик – это градообразующая организация, в состав которой входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда и социально-культурной сферы.

Случай 2: одновременно выполняются 3 условия (п. 1 ст. 275¹ [1]): стоимость услуг соответствует стоимости аналогичных услуг специализированных организаций, расходы не превышают уровень расходов специализированных организаций, условия оказания услуг существенно не отличаются от условий оказания аналогичных услуг специализированными организациями.

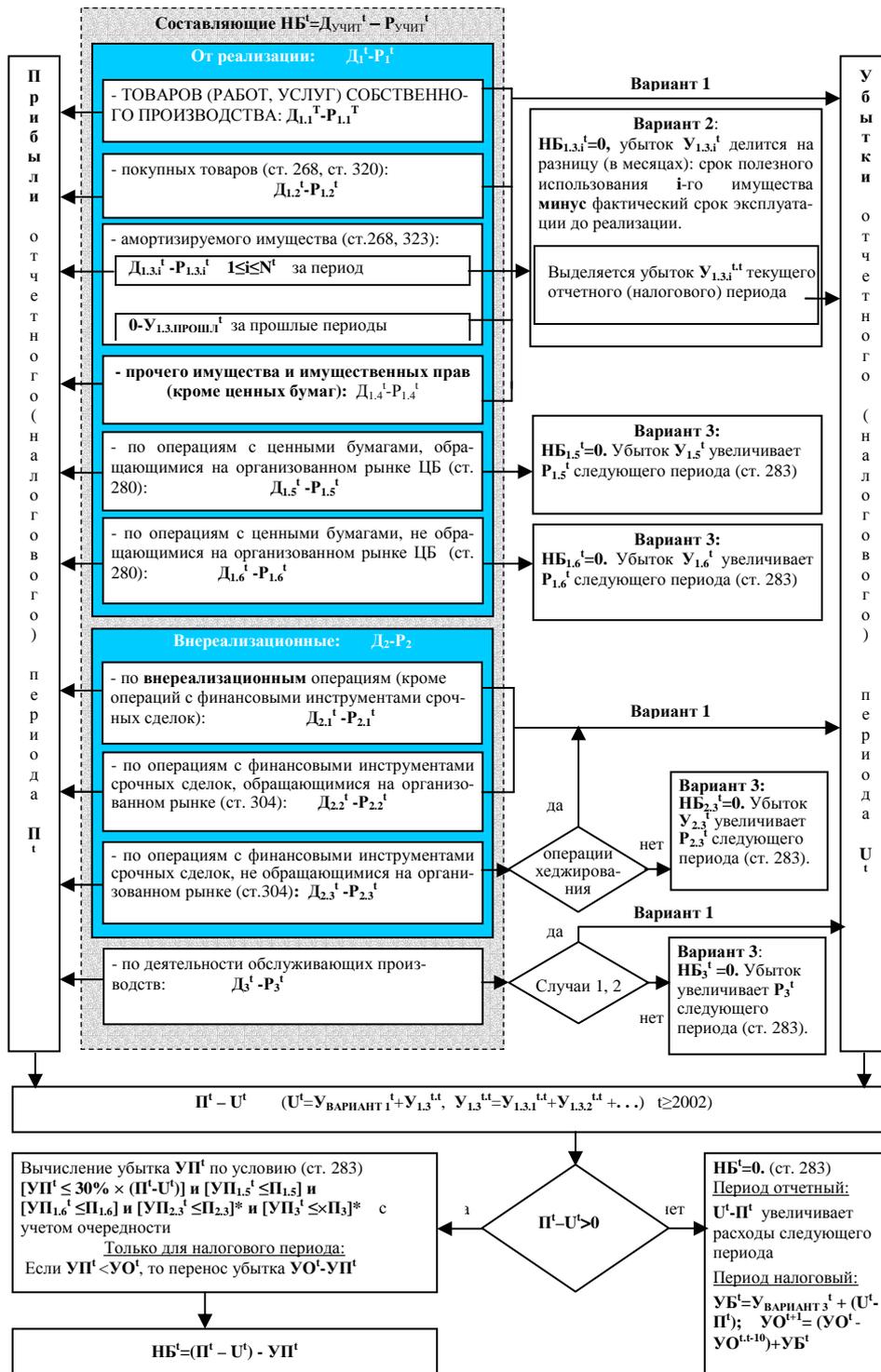


Рис. 2 Схема процесса вычисления НБ по ставке 24% за текущий период

По варианту 2 сначала выделяют часть $U_{1.3.i}^{tt}$ от убытка $U_{1.3.i}^t$, которую затем включают в состав суммы U^t убытков текущего периода:

1) Понесенный убыток $U_{1.3.i}^t$ будут относить к прочим расходам равными частями по месяцам (размер части $U_{1.3.i}^{t, \text{МЕСЯЦ}}$), начиная с месяца, следующего за месяцем реализации, и заканчивая месяцем окончания срока полезного использования i -го реализованного имущества. То есть убыток $U_{1.3.i}^t$ делят на разницу $K_i^t = \text{СП}_i^t - \text{СФ}_i^t$ (срок СП_i^t полезного использования i -го имущества минус срок СФ_i^t фактического использования, включая месяц реализации):

$$U_{1.3.i}^t = K_i^t \times U_{1.3.i}^{t, \text{МЕСЯЦ}}$$

2) От убытка $U_{1.3.i}^t$ выделяют его часть $U_{1.3.i}^{tt} = K_i^{tt} \times U_{1.3.i}^{t, \text{МЕСЯЦ}}$, где K_i^{tt} – количество месяцев срока полезного использования i -го имущества, входящих в текущий отчетный/налоговый период, начиная с месяца, следующего за месяцем реализации.

3) $U_{1.3.i}^{tt}$ включают в состав суммы убытков U^t текущего периода.

Если рассматривать текущий и будущие налоговые периоды (не отчетные), то будут выполняться равенства:

$$U_{1.3.i}^t = U_{1.3.i}^{tt} + U_{1.3.i}^{t,t+1} + U_{1.3.i}^{t,t+2} + \dots + U_{1.3.i}^{t,t+j} + \dots + U_{1.3.i}^{t,t+Ai,t}$$

$$K_i^t = K_i^{tt} + K_i^{t,t+1} + K_i^{t,t+2} + \dots + K_i^{t,t+j} + \dots + K_i^{t,t+Ai,t}, \text{ где:}$$

— $(t+Ai,t)$ — номер года, в котором истекает срок полезного использования i -го объекта амортизируемого имущества, при реализации которого в году t был получен убыток;

— $U_{1.3.i}^{t,t+j}$ — часть от убытка $U_{1.3.i}^t$, которая в году $t+j$ будет включена в $U_{1.3.i, \text{ПРОШЛ}}^{t+j}$, который будет включен в состав суммы U^{t+j} убытков календарного года $t+j$ (j – целое, $1 \leq j \leq Ai,t$); если $j < Ai,t$, то $U_{1.3.i}^{t,t+j} = 12 \times U_{1.3.i}^{t, \text{МЕСЯЦ}}$.

$U_{1.3.i, \text{ПРОШЛ}}^t \neq 0$, если в прошлом периоде имел место убыток от реализации такой единицы амортизируемого имущества, в срок полезного использования которой входит хотя бы один месяц рассматриваемого периода. $U_{1.3.i, \text{ПРОШЛ}}^t$ — это убыток, понесенный в рассматриваемом, а не в прошлом периоде.

Только в случае варианта 3 убыток по отдельной составляющей переносится на будущее по правилу 1:

— убыток отчетного периода (пусть $U_{1.5}^t$) включается в прочие расходы следующего отчетного/налогового периода по этой же составляющей (тогда это расходы $P_{1.5}^t$); в следующем периоде будет произведен полный перерасчет и вместо убытка может появиться прибыль по составляющей;

— убыток налогового периода по составляющей, пусть $U_{1.5}^t$, сначала приравнивается убытку $УБ_{1.5}^t$, понесенному по составляющей за год t : $УБ_{1.5}^t = U_{1.5}^t$; затем $УО_{1.5}^{t+1,t} = УБ_{1.5}^t$, где $УО_{1.5}^{t+1,t}$ — убыток, понесенный по составляющей с номером 1.5 в t -ом году и отнесенный к прочим расходам $(t+1)$ -го года.

В ст. 283 [1] сформулированы общие правила переноса убытков:

— убыток календарного года переносится на следующий налоговый период; если перенесенный убыток не будет погашен в следующем налоговом периоде, то производится последующий перенос (но не более чем на 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток);

— очередность погашения убытков соответствует очередности, в которой убытки были понесены;

— убыток УП^t прошлых лет, погашенный в отчетном/налоговом периоде, не может превышать 30% ($\Pi^t - U^t$); аналогичные ограничения накладываются на убыток по каждой составляющей, для расчета которого применяют вариант 3, например, $УП_{1.5}^t \leq 30\% \times \Pi_{1.5}^t$.

Приведем определения и особенности вычисления введенных убытков:

$УБ^t$ — убыток, понесенный в году t (в том числе в отчетном периоде) и переносимый на следующий период; $УБ^t$ отчетного периода пересчитывается в следующем отчетном (налоговом) периоде; $УБ^t$ налогового периода после переноса уже рассматривается как $УО^{t+1,t}$ — убыток, понесенный в году t и отнесенный к прочим расходам года $t+1$;

$УО^t$ — непогашенный суммарный убыток десяти прошлых лет, отнесенный к прочим расходам t -го года: $УО^t = УО^{t-1} + УО^{t-2} + \dots + УО^{t-10}$; если $УО^{t-j} = 0$, то $УО^{t-j-1} = УО^{t-j-2} = \dots = УО^{t-10} = 0$;

$УП^t$ — убыток прошлых лет, погашенный в году t (в том числе в отчетном периоде); убыток отчетного периода пересчитывается в следующем отчетном (налоговом) периоде; $УП^t \leq УО^t$, $УП^t = УП^{t-1} + УП^{t-2} + \dots + УП^{t-10}$ ($УО^{t-j}$ — убыток, понесенный в году $t-j$ и перенесенный на год t , $УП^{t-j}$ — убыток, понесенный в году $t-j$ и погашенный в году t , $УП^{t-j} \leq УО^{t-j}$ для $j=1,2, \dots, 10$).

Перенос убытков производится по составляющей, когда применяется вариант 3 вычисления убытков (см. выше), а также при $П^t - У^t \leq 0$ (см. на рис. 2 правый нижний блок, где $У_{\text{ВАРИАНТ 3}}^t = У_{1.5}^t + У_{1.6}^t + (0 \text{ или } У_{2.3}^t) + (0 \text{ или } У_3^t)$; $(0 \text{ или } У_{2.3}^t) = У_{2.3}^t$ при вычислении $У_{2.3}^t$ по варианту 3).

Если $П^t - У^t > 0$ (см. на рис. 2 второй снизу левый блок), производится погашение убытков прошлых лет по относительно простому алгоритму.

В общем случае для отчетного/налогового выполняется:

$$Д_{\text{учит}}^t = Д_1^t + Д_2^t + Д_3^t, \quad Д_1^t = Д_{1.1}^t + Д_{1.2}^t + Д_{1.3}^t + Д_{1.4}^t + Д_{1.5}^t + Д_{1.6}^t; \quad Д_2^t = Д_{2.1}^t + Д_{2.2}^t + Д_{2.3}^t,$$

$$Р_{\text{учит}}^t \neq Р_1^t + Р_2^t + Р_3^t, \quad Р_1^t \neq Р_{1.1}^t + Р_{1.2}^t + Р_{1.3}^t + Р_{1.4}^t + Р_{1.5}^t + Р_{1.6}^t; \quad Р_2^t \neq Р_{2.1}^t + Р_{2.2}^t + Р_{2.3}^t$$

$$Д_{1.3}^t = Д_{1.3.1}^t + Д_{1.3.2}^t + \dots + Д_{1.3.N}^t, \quad Р_{1.3}^t \neq Р_{1.3.1}^t + Р_{1.3.2}^t + \dots + Р_{1.3.N}^t$$

Неравенства по расходам вызваны наличием $У_{1.3.\text{ПРОШЛ}}^t$ и переносом убытков.

Рассмотрим **пример** переноса и погашения убытков. В таблице 1 приведены исходные данные о полученных предприятием прибылях и убытках.

Таблица 1

Прибыли и убытки, полученные предприятием (тыс. руб.)

Календарный год t	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Прибыль ($П^t - У^t$)		400	200	150		100	150	200	140	150	100
Убыток $УБ^t$	900				200						8

Убытки в 2002 и в 2006 годах понесены в связи с убытками по составляющим с номерами 1.1, 1.4, а в 2012 году — с номером 1.5:

$$УБ^{2002} = 900 \text{ т.р.} = УБ_{\text{ВАРИАНТ 1}}^{2002} = УБ_{1.1}^{2002} + УБ_{1.4}^{2002}, \quad УБ^{2006} = 200 \text{ т.р.},$$

$$УБ^{2012} = 8 \text{ т.р.} = УБ_{\text{ВАРИАНТ 3}}^{2012} = УБ_{1.5}^{2012}$$

Обратите внимание — в 2012 году получена и прибыль, и убыток.

Требуется вычислить налоговые базы за налоговые периоды.

Результаты решения задания представлены в таблице 2.

По окончании 2012 года непогашенная часть от убытка 2002 года, равная 423000 рублей, не перенесена на 2013 год (т.е. не отнесена к прочим расходам 2013 года), т.к. истек 10-летний период после года, в котором был понесен этот убыток.

Погашение убытка 2006 года может производиться с 2013 года по 2016 год, т.к. очередность погашения убытков соответствует очередности их получения.

Таблица 2

Расчет налоговых баз и переносимых убытков (тыс. руб.)

Исходные данные		УО ^t	УП ^t убыток погашаемый	НБ ^t (графа 2) — (графа 4)	УО ^{t+1} =УБ ^t + (УО ^t -УП ^t) — [непогашенная часть от УО ^{t,t-10}]
Год t	Прибыль (П ^t -У ^t) /Убыток (-УБ ^t)				
1	2	3	4	5	6
2002	-900	0	0	0	900= 900 + (0 - 0) - 0
2003	400	900	120 = 30% × 400	280	780 = 0+(900-120) - 0
2004	200	780	60 = 30% × 200	140	720 = 0+(780 - 60) - 0
2005	150	720	45 = 30% × 150	105	675 = 0+(720 - 45) - 0
2006	-200	675	0	0	875 = 200+(675-0) - 0
2007	100	875	30 = 30% × 100	70	845 = 0+(875 - 30) - 0
2008	150	845	45 = 30% × 150	105	800 = 0+(845 - 45) - 0
2009	200	800	60 = 30% × 200	140	740 = 0+(800 - 60) - 0
2010	140	740	42 = 30% × 140	98	698 = 0+(740 - 42) - 0
2011	150	698	45 = 30% × 150	105	653 = 0+(698 - 45) - 0
2012	100	653	30 = 30% × 100	70	208 = 8+(653 - 30) - 423
2013		208			

Таблица 3

Основные положения учетной политики, связанные с налоговым учетом

№ п/п	Положение	Содержание	Особенности или варианты учетной политики
1	2	3	4
1	Учет доходов и расходов	Классификация доходов и расходов в налоговом учете	Классификация представлена на рис. 1
		Выбор метода определения доходов и расходов	— Метод начисления — кассовый метод
2	Учет расходов по методу начисления	Выделение прямых и косвенных расходов	Состав прямых расходов по видам с учетом классификации на рис. 1
3	Учет материальных расходов	Выбор метода оценки сырья и материалов при списании в производство.	— По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО) — по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО) — по средней стоимости — по стоимости единицы материалов
4	Учет амортизируемого имущества	Амортизируемое имущество, не подлежащее амортизации.	Перечень объектов, не подлежащих амортизации
		Оценка амортизируемого имущества.	Порядок оценки амортизируемого имущества
		Классификация амортизируемого имущества по ОКОФ. Группы основных средств	Перечень основных производственных фондов. Определение срока полезного использования по каждому объекту
		Выбор метода начисления амортизации	— Линейный, — нелинейный
		Применение пониженных норм амортизации или специальных коэффициентов	Коэффициенты амортизации
5	Учет НЗП, готовой продукции, товаров	Оценка незавершенного производства. Оценка готовой продукции.	Подходы к оценке НЗП, готовой продукции и товаров отгруженных в зависимости от сферы

		Оценка товаров	деятельности налогоплательщика
6	Учет выбытия имущества	Выбор метода оценки стоимости товаров при реализации	— ФИФО — ЛИФО — по средней стоимости — по стоимости единицы
		Выбор метода списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг	— ФИФО — ЛИФО — по стоимости единицы
7	Учет срочных сделок	Признание сделки срочной.	Критерии отнесения сделок к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок
8	Формирование резервов	Создание резервов на гарантийный ремонт и обслуживание, на ремонт ОС.	Наличие резервов Предельный размер отчислений в резервы
		Резерв на оплату отпусков работников, выплаты вознаграждения за выслугу лет, итогам работы за год	Наличие резервов Предельный размер отчислений в резервы. Ежемесячный процент отчислений в резервы
		Резерв по сомнительным долгам	Наличие резерва. Порядок проведения инвентаризации дебиторской задолженности
9	Система налогового учета	Проектирование регистров налогового учета и первичных документов	В приложении к учетной политике приводятся формы регистров налогового учета и первичных документов
10	Особенности уплаты налога организациями, имеющими обособленные подразделения	Выбор показателя для распределения суммы налога, зачисляемой в бюджеты субъектов РФ, между обособленными подразделениями	— среднесписочная численность работников — сумма расходов на оплату труда — удельный вес расходов на оплату труда по каждому подразделению (для налогоплательщиков с сезонным циклом работы)

Данные для расчета налоговой базы формируются на основе налогового учета, процесс ведения которого в какой-то степени следует формализовать. В таблице 3 приведены основные положения учетной политики, связанные с налоговым учетом.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая. — М.: Юрайт, 2005.
2. Методические рекомендации по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ. В ред. Приказа МНС РФ от 27.10.2003 № ВГ-3-02/569.
3. Журнал «Главная книга». Специальный выпуск. Налог на прибыль: расчет и уплата в 2002 г. — М.: Консультант Плюс, 2002.