

1.2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ: ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ ЛИМИТИРОВАНИЯ РАСХОДОВ

Колбасов А.Ф., старший преподаватель, кафедра «Туристический бизнес и сервис», Московский государственный машиностроительный университет;
Сюткин А.И., директор ООО «Замок»;
Хачатурова Д.В., к.э.н., старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Сочинский государственный университет

В статье рассмотрена такая экономическая проблема, как целесообразность лимитирования расходов при расчете налога на прибыль. Детально изложены: планирование организацией снижения налоговых рисков предпринимательской деятельности, белые схемы оптимизации как риски налогоплательщика, а также вопросы лимитирования расходов в главе 25 «Налог на прибыль организации» Налогового кодекса РФ.

Одним из важнейших показателей финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации для собственника служит размер полученной прибыли. А если собственник не является сотрудником организации, не получает доходы в виде оплаты труда или является юридическим лицом, то его должен интересовать в первую очередь размер дивиденда как итог деятельности организации в целом за финансовый год.

В докладе Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ) «О результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 гг.» при оценке контрольной работы налоговых органов прозвучала информация о том, что сумма убытка, уменьшенного налогоплательщиками в результате аналитической работы налоговых органов в 2013 г. составила 250 млрд. руб., что на 32 млрд. руб. больше чем в 2012 г. [1]. Можно сделать вывод о том, что управленческие кадры допускают непропорциональное завышение убытков. Сумма некоторых правомерно понесенных убытков в последствии в соответствии с налоговым законодательством может уменьшать прибыль текущих периодов на основании ст. 283 «Перенос убытков на будущее» Налогового кодекса РФ (НК РФ) [1]. Необоснованные расходы влекут налоговые санкции, что уменьшает прибыль для целей получения дивиденда. А ведь в соответствии со ст. 50 «Коммерческие и некоммерческие организации» Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) [9].

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 53 «Органы юридического лица» ГК РФ лицо, которое в силу закона или учредительных документов юридического лица выступает от его имени, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. Причиненные недобросовестны-

ми или неразумными действиями убытки лицо, выступающее от имени общества, возмещает по требованию этого общества или участников [9]. Конечно, наличие обстоятельств, доказывающих недобросовестность характера и фактов неразумности действия директора должны быть доказаны истцами.

Следует также отметить и неработающие в настоящее время ст. 90 и 99 ГК РФ, в которых закреплены последствия уменьшения размера чистых активов до величины, меньшей размера уставного капитала общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества: «Если стоимость указанных активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации» [9]. Размер чистых активов должен контролироваться собственником, и является важным показателем финансово-хозяйственной деятельности коммерческой структуры для внешних пользователей. А величина чистых активов напрямую связана с показателем прибыли организации [3]. С одной стороны, руководство и собственники заинтересованы в устойчивом развитии организации, т.е. получении прибыли [2].

С другой стороны, нежелание платить налог на прибыль организации (не исключено, и нежелание выплачивать дивиденд, ставка которого для физических лиц увеличена с 9% до 13% с 2015 г.), что может побуждать руководство применять различные так называемые белые схемы ухода от налогов, заниматься предлагаемыми различными консалтинговыми структурами оптимизациями и минимизациями налогов. По нашему мнению, это сопряжено с определенными рисками и не всегда является законным. Фискальные органы контролируют динамику прибыли организации путем анализа среднеотраслевых размеров рентабельности и налоговую нагрузку в целом, но это не всегда останавливает руководство экономического субъекта от проведения рискованных с точки зрения налогового законодательства операций.

В текущем, 2015-м, году ФНС РФ актуализировала показатели рентабельности и налоговой нагрузки по отраслям, применяемые в концепции планирования выездных проверок в соответствии с приказом ФНС РФ от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ (приложение 4). Налоговые органы ориентируются на объекты выездных проверок, показатели рентабельности и налоговой нагрузки которых кажутся подозрительными, если ниже среднеотраслевых, приведенных в указанном приложении. Напомним, что рентабельность конкретной организацией должна рассчитываться по данным бухгалтерского учета, она сравнивается с уровнем рентабельности для соответствующего вида деятельности. В план проверки в первую очередь включаются те налогоплательщики, рентабельность у которых по любому из двух ее показателей – рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг) или рентабельность активов – ниже среднеотраслевой на 10%. Следует отметить, что по сравнению с 2013 г., повысился средний показатель текущей рентабельности – рентабельности проданных товаров, продукции (работ, услуг) с 7,7% до 8,6% в 2014 г., а рентабельности активов снизилась с 5% до 3,9% в 2014 г.

В данной работе авторы анализируют риски налогового планирования организаций и предлагаемых консалтинговыми компаниями налогоплательщикам различных схем оптимизации налогообложения. Авторами сделаны выводы о возможном повышении налогооблагаемой прибыли экономических субъектов путем нормирования некоторых видов расходов, не являющихся для организации необходимыми с точки зрения эффективности производства, возможным внесением изменений в гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Таким образом, прибыль является важнейшим показателем деятельности коммерческой структуры, налог на прибыль – весомая составляющая доходной части бюджета. Но интересы бюджета, руководства организации и собственников в необходимости правильного формирования прибыли для целей бухгалтерского учета и налоговой базы для исчисления налога на прибыль, как показывают отчеты ФНС РФ, и собственный практический опыт авторов, к сожалению, не всегда совпадают.

Планирование организацией снижения налоговых рисков предпринимательской деятельности

В соответствии со ст. 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке [12].

Данные из официальных источников для неопределенного круга лиц, в частности, проведенные нами обзоры арбитражных дел с участием налоговых органов, позволяют сделать вывод о том, что российские предприниматели недостаточно уделяют внимания планированию налоговых рисков и допускают их в своей деятельности.

Во-первых, осуществляют сделки с контрагентами, не проверенными должным образом на добросовестность. В этой связи в Информационном письме Высшего Арбитражного Суда РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53 даны разъяснения в целях обеспечения единообразия судебной практики при оценке доказательств обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика арбитражным судам. Перечень документов, которые могут быть истребованы организацией у контрагентов в рамках проявления должной осмотрительности, зависит от отраслевой принадлежности организации и ее контрагентов и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности. Специалистами в области налогообложения и права достаточно полно освещены вопросы взаимоотношений с недобросовестными контрагентами, сложилась обширная арбитражная практика, тем не менее, и в настоящее время в результате камеральных и выездных проверок налоговыми органами выявляются факты сделок с недобросовестными поставщиками.

Во-вторых, налогоплательщики не формируют необходимый полный пакет подтверждающих первичных учетных документов в нарушение п. 1 ст. 9 «Первич-

ные учетные документы» Закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ, в котором закреплено, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

В-третьих, безосновательно занижают суммы налога в бюджет с последующей подачей налоговой декларации после установленного срока в связи с отсутствием свободных оборотных средств или ориентированным их отвлечением на предпринимательские цели. Экономия организации заключается в возможности не привлекать недостающие оборотные средства в банковской структуре, для получения которых необходимо выполнить ряд условий и платить проценты за пользование банковским кредитом. Налоговые риски заключаются в возможном привлечении налогоплательщика к ответственности при оперативной камеральной проверке до подачи уточненной декларации и доплаты налога самостоятельно.

В-четвертых, допускают неточности в расчетах при формировании резерва по сомнительным долгам для налогового учета в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с п. 3 ст. 266 НК РФ. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. На практике организации допускают ошибки в определении сроков для сомнительной задолженности в сторону их превышения [8]. Имеют место случаи неправильного определения сроков, при которых сумма задолженности уменьшалась на 100% величины формирования резерва вместо 50%, т.е. налогооблагаемая прибыль была занижена в определенный период на большую сумму неправильно исчисленного резерва по сомнительным долгам. Также неправомерно резерв формировался под обеспеченную поручительством задолженность и т.п.

В-пятых, допускают «затаривание» складов и иных помещений под товарно-материальными ценностями с целью применения вычета по налогу на добавленную стоимость и списания этих материалов на затраты в целях исчисления налога на прибыль. Имеют место ситуации, когда оперативные проверки и расчеты налоговых органов доказывали факт невозможного хранения такого объема и количества материалов на указанных площадках или их отсутствие вообще.

В-шестых, распространенной ошибкой организации так называемого налогового планирования является включение в состав контрагентов индивидуального предпринимателя с невозможно большими объемами его работ или услуг на практике [4]. Например, из опыта авторов, в период олимпийского строительства с индивидуальным предпринимателем был заключен договор на автоуслуги нескольких грузовых машин с экипажем, а индивидуальный предприниматель не имел работников.

В-седьмых, включение в расходы для целей исчисления налога на прибыль таких затрат, которые осуществлялись организациями или индивидуальными предпринимателями при отсутствии в штате специалистов или необходимых знаний у индивидуальных предпринимателей.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что некоторые организации понимают налоговое планирование только как способ минимизации налогов, что не всегда оправдано и не приносит нужные налогоплательщику результаты.

На рабочей встрече с Президентом РФ В.В. Путиным глава ФНС РФ М.В. Мишустин сообщил, что наиболее высокие темпы роста за 2014 г. по сравнению с 9 месяцами 2013 г. показали налоги, особенно чувствительные к экономике: налог на прибыль – 1,6 трлн. руб., на 21% (на 278 млрд. руб.) больше, налог на добавленную стоимость – 1,4 трлн. руб., на 19% (на 223 млрд. рублей) больше. Но эффективность налогового администрирования будет повышаться.

Организации необоснованно тратят немалые средства на участие в семинарах, тренингах, конференциях для получения информации по оптимизации налогообложения, не принимая или не анализируя то обстоятельство, что консультант никакой ответственности за результаты его «советов по оптимизации налогов» не несет, возможно, не имеет необходимой соответствующей практики защиты интересов налогоплательщика в суде. Кроме того, необходимо помнить важные обстоятельства, что, во-первых, руководитель организации должен действовать добросовестно и разумно в интересах собственника; во-вторых, российская судебная система носит беспрецедентный характер.

Налоговые риски организаций могут увеличиваться из-за налогового планирования применением так называемых белых схем оптимизации, различного рода минимизаций, советов по законным схемам уменьшения налоговых платежей, которые в большом ассортименте рекламируются и постоянно предлагаются во всевозможных источниках информации. Мы реши-

ли рассмотреть некоторые предлагаемые схемы, которые могут привести организацию к налоговым рискам, подорвать доверие собственников и внешних пользователей.

Белые схемы оптимизации как риски налогоплательщика

Как мы уже отмечали, в соответствии с п. 3 ст. 53 «Органы юридического лица» ГК РФ лицо, которое в силу закона, иного правового акта или учредительного документа юридического лица уполномочено выступать от его имени, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. На практике руководитель хозяйствующего субъекта и лицо, ответственное за подготовку финансовой отчетности, а значит, и за правильность исчисления налогов и своевременность и полноту их уплаты в бюджет, часто прибегают к различным вариантам схем. Рассмотрим некоторые схемы оптимизации налогообложения, широко предлагаемые консультантами в различных изданиях, интернете. Авторами проанализированы лишь некоторые ситуации, применение которых несет организациям налоговые риски.

В этой связи руководителю необходимо помнить об ответственности, которую он несет при неполной уплате налогов, а также за те сделки, которые являются крупными и не получили одобрение собственников в установленном законодательством порядке.

В разработанной авторами табл. 1 «Анализ «белых» схем и риски налогоплательщика налога на прибыль» нами приведен краткий анализ последствий минимизации (оптимизации) налогов, которые, по нашему мнению, не являются налоговым планированием и могут привести ответственных за налоговые расчеты и финансовую (бухгалтерскую) отчетность к неоправданному риску. Кроме того, организации придется отстаивать свою позицию в суде, что сопряжено с определенными трудозатратами, а информация о процессе будет размещена на сайте арбитражного суда, что, как правило, не нравится собственникам организации.

Таблица 1

АНАЛИЗ «БЕЛЫХ» СХЕМ И РИСКИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Рекомендации белых схем	Риски налогоплательщика
Введение в цепочку контрагентов индивидуальных предпринимателей (ИП), находящихся на специальном налоговом режиме, например, применяющих упрощенную систему налогообложения (УСНО) «доходы» с целью увеличения расходной части организации. Сюда относятся рекомендации по выводу своих сотрудников на ИП	1. ИП должен иметь соответствующую квалификацию, персонал по найму. 2. Производительность труда не должна быть завышенной. 3. ИП желательно осуществлять хозяйственные связи не только с одной данной организацией. 4. ИП не должен пользоваться безвозмездно складами, иными помещениями и оборудованием заказчика. Риски – невключение расходов в затраты организации при налоговой проверке
Создание в цепочке организации на УСНО с 6% для вывода наличных средств через дивиденд	1. Организация на УСНО также должна иметь штат, заказчиков и т.п. 2. Если она – аутсорсер, то функции не должны дублироваться с заказчиком. 3. Выплата дивиденда производится при определенных условиях размера чистых активов на основе баланса, составленного по правилам бухгалтерского учета. Риски: во-первых, признание налоговыми органами суммы дивидендов оплатой труда с вытекающими последствиями начисления социальных взносов и налога на доходы физических лиц (НДФЛ); во-вторых, невключение расходов на оплату слуг организации на УСНО в затраты организации, применяющей схему при налоговой проверке
Применение различных цен и стоимости услуг (работ),	Риски – доведение цены до рыночной при налоговой проверке

Рекомендации белых схем	Риски налогоплательщика
т.е. варьирование ими при аффилированности де-факто	
Аренда автомобилей или иного имущества у своих сотрудников по завышенным ценам с включением в расходы и удержанием 13% НДС	Риски – исключение из расходов для целей налога на прибыль сумм арендной платы по ряду оснований: отклонения от рыночных цен – необоснованность и нецелесообразность; автомобиль должен эксплуатироваться для производственных целей и управления, т.е. путевой лист, водитель находится за рулем полный рабочий день, хранение автомобиля и т.д. Возможно, что организации придется в суде отстаивать данные расходы в виду их нецелесообразности
Включение в расходы маркетинговых, консалтинговых и иных услуг через ИП или «свою» структуру по высоким расценкам	Риски: во-первых, отсутствие опыта у сотрудников исполнителя; во-вторых, завышение стоимости услуги из-за квалификации исполнителя; в-третьих, проверка отчетов на плагиат и т.п. Таким образом, исключение расходов из затрат у заказчика, судебный спор
Начисление завышенных оплат труда, премий и надбавок некоторым сотрудникам с целью снижения ставки взносов в Пенсионный фонд РФ и увеличения затрат	Риски – неправомерность начисления премий, которые должны соответствовать Положению о премировании, их необоснованное включение в расходы, например, ухудшение показателей финансово-хозяйственной деятельности при одновременном премировании, в результате – невключение указанных расходов налоговой проверкой для целей исчисления налога на прибыль
Несвоевременная выплата заработной платы и ее компенсация в повышенных размерах	Риски – привлечение руководителя к ответственности – ст. 236 ТК РФ, заработная плата выплачивается не реже двух раз в месяц. Исключение компенсации из затрат при налоговой проверке
Применение схем совместной деятельности или простого товарищества с различными схемами уменьшения ряда налогов	Риски: во-первых, организация на УСНО не может участвовать в совместной деятельности; во-вторых, убытки от совместной деятельности не уменьшают налоговую базу для налога на прибыль; в-третьих, все расходы, в том числе и управленческие, должны быть четко разделены между основной деятельностью организации и совместной
Применение различных санкций по хозяйственным договорам для уменьшения расходов включением штрафов, пеней	Риски: должны быть произведены сверки и предоставлены акты, вестись переписка. Кроме того, у стороны, выставляющей штрафные санкции, они должны быть отражены в учете в доходах
Получение кредита и выдача займов сотрудникам	Риски – неправомерное завышение расходов на величину процентов по кредиту
Умышленное создание кредиторской задолженности под услуги консультационного или иного характера, например, автоуслуги	Риски – встречная проверка контрагента, неподтверждение факта предоставления услуг и т.д.
Приобретение различных материалов, мебели и т.п., не подпадающих под определение «основных средства», в том числе по актам закупки у сотрудников, с целью списания в расходы	Риски – отсутствие достаточного размера офисных площадей или складов для размещения закупаемого имущества или материалов, завышение стоимости закупок и, как следствие, – снятие расходов с затрат при налоговой проверке
Заключение договора аутстафинга со своими сотрудниками через организацию на УСНО, ИП	Риски – возможное отсутствие необходимой квалификации сотрудников, несопоставимые заработные платы, фактическое начисление меньшей заработной платы и другие факты подтверждения схемы – снятие расходов с затрат при налоговой проверке
Создание резервов на капитальный ремонт для проведения реконструкции	Риски – налоговые споры квалификации капитального ремонта, включаемого в расходы и признание его реконструкцией в соответствии с Градостроительным кодексом РФ
Приобретение легкового транспорта на организацию в целях его эксплуатации для личных нужд руководством, другими сотрудниками или вообще сторонними лицами, например, родственниками руководства или собственника	Риски – проверки путевых листов во время отпуска руководства, наличие в штате водителей, соблюдение трудового законодательства водителями, выпуск на линию и т.п. Возможны судебные споры
Оформление представительских расходов безналичным путем и питание таким образом сотрудников административно-управленческого персонала сверх норм без исчисления социальных налогов и НДС	Риски – при проверке налоговыми органами может быть поставлен вопрос об экономической целесообразности питания и проверены отчеты с информацией о представителях в переговорах [6]. Возможны замечания ревизионной комиссии

Организации-налогоплательщику необходимо помнить, что проводимые сделки должны быть экономически обоснованы, а расходы – направлены на извлечение дохода, подтверждены первичными бухгалтерскими документами.

Руководитель организации в силу возложенных на него функций не должен ставить своей целью уменьшение прибыли и соответственно, налога на прибыль организации, а стремиться к самофинансированию организации, которое невозможно без прибыльной деятельности, к наращиванию нераспределенной

прибыли и росту доходов собственника. Кроме того, в соответствии Законом «О бухгалтерском учете» (ст. 19), в организации должна функционировать эффективная система внутреннего экономического контроля.

В информации Министерства финансов РФ (Минфин РФ) «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» №ПЗ-11/2013 указано, что под риском понимается сочетание вероятности и последствий

недостижения экономическим субъектом целей своей деятельности. При выявлении рисков принимаются соответствующие решения по управлению ими, в том числе путем создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контроля, информирования персонала и оценки результатов осуществления внутреннего контроля.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что любые предлагаемые схемы должны быть подвергнуты всестороннему анализу руководством и экономическими службами.

Вопросы лимитирования расходов в гл. 25 «Налог на прибыль организации» НК РФ

В гл. 25 «Налог на прибыль организации» НК РФ имеют место некоторые виды расходов, включаемые в затраты для целей налогообложения, только в определенном размере. В сложившихся сложных условиях экономического развития Российской Федерации с целью оптимизации затрат экономического субъекта, их прозрачности и увеличения поступлений в бюджет в виде налога на прибыль организации мы хотим проанализировать вопросы возможного нормирования расходов следующего перечня:

- на повышение квалификации и образование персонала;
- на содержание легкового транспорта непрофильной организации;
- на консультационные расходы, маркетинговые и прочие расходы, поименованные в открытом перечне ст. 1 «Аудиторская деятельность» Закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ;
- на расходы на проведение обязательного и инициативного аудита;
- на командировочные расходы за границу, если организация не осуществляет внешнеэкономическую деятельность;
- на некоторые виды рекламы дополнительно к установленному НК РФ перечню;
- на посреднические (агентские) услуги;
- на списание убытков прошлых лет.

Анализ структуры себестоимости по данным калькуляционных статей бухгалтерского учета, проведенный авторами в некоторых организациях, а также анализ доли расходов при расчете налога на прибыль организации позволил сделать следующие выводы о вышеперечисленных расходах организаций.

1. Расходы на повышение квалификации и образование персонала. В настоящее время НК РФ позволяет включать при определенных условиях эти расходы в затраты организации в полном объеме – п. 3 ст. 264. Реклама различного рода обучающих и повышающих квалификацию программ, в том числе и вне территории РФ, с обширной экскурсионной программой слушателей наводит на мысль (кстати, мысль не нова, такое ограничение расходов имело место в законодательстве) целесообразности его ограничения для целей исчисления налогооблагаемой прибыли. Нами предлагается такое ограничение – 1% от суммы зарплаты сотрудников с начислениями, включенной в расходы для целей налогообложения прибыли. Такое ограничение будет способствовать развитию внутренних сетей подготовки специалистов, снижению себе-

стоимости продукции (товаров, работ, услуг), сокращению текучести обученных кадров и т.п.

2. Расходы на содержание легкового транспорта непрофильной организации. Этой нормой ограничивается сумма амортизации легкового транспорта для нужд управления. Предлагаем размер включаемой амортизации легкового транспорта для нужд управления в затраты не более, например, 1 500 000 руб. за период эксплуатации. Возможен вариант корреляции сумм амортизации с управленческими расходами и т.д.

3. Расходы на консультационные расходы, маркетинговые и прочие расходы, поименованные в открытом перечне ст. 1 «Аудиторская деятельность» Закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ [10] и на проведение обязательного и инициативного аудита. Подобные расходы в совокупности имеют существенный вес в затратах организации [8]. Предлагаем временное их ограничение – 0,1% от основного вида дохода, определяемого по правилам бухгалтерского учета. В настоящее время сложилась обширная противоречивая арбитражная практика по этому вопросу, которая требует внимательного подхода и осмысления. Следует отметить, что и в аудиторском сообществе в виду наличия конкуренции цены на аудиторские услуги различаются значительно.

4. Командировочные расходы за границу, если организация не осуществляет внешнеэкономическую деятельность. В целях бухгалтерского учета и для исчисления НДСЛ порядок учета организацией расходов не меняется. Для целей исчисления налога на прибыль указанные расходы предлагаем ограничить – 3% от суммы зарплаты сотрудников с начислениями, включенной в расходы для целей налогообложения прибыли.

Авторы видят целесообразность в ограничении всех видов командировок для целей налогообложения. Это особенно актуально в связи с отменой командировочного удостоверения и ослабления контроля со стороны как собственника, так и налогового органа к целесообразности командировочных заданий.

5. Расходы на некоторые виды рекламы дополнительно к установленному НК РФ перечню. В настоящее время НК РФ установлено ограничение для некоторого небольшого перечня расходов на рекламу п. 4 ст. 264, например, расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний [6].

Предложение авторов заключается в ограничении расходов налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний до 0,5% (вместо 1%), а все остальные виды рекламы должны для целей исчисления налога на прибыль учитываться в расходах не более 1% от основного вида дохода, определяемого по правилам бухгалтерского учета.

6. Расходы на посреднические (агентские) услуги. Расходы по посредническим (агентским, комиссионным) договорам, как показали исследования, весьма отличаются по суммам у организаций, занимающихся даже одним видом деятельности. Например, у гостиниц они находятся в пределе от 2 до 25%. При

этом гостиницы имеют свой сайт, несут расходы на рекламу, на содержание различных служб, в обязанности сотрудников которых входит привлечение клиентов. Одной из причин сегодняшней ситуации с туроператорами, по нашему мнению, явились также неконтролируемые агентские, отсутствие обязательной публикации отчетности и отсутствие специализированных форм отчетности для участников туристского рынка. Но это уже другая тема.

Предлагаем ограничение для целей исчисления налога на прибыль сумм по посредническим (агентским, комиссионным) договорам – не более 1% от основного вида дохода, определяемого по правилам бухгалтерского учета.

7. *Расходы на списание убытков прошлых лет.* Статьей 283 «Перенос убытков на будущее» НК РФ предусмотрена возможность налогоплательщика осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Также налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Можно сделать вывод о некотором «льготировании» убыточных организаций, хотя, как рассматривали выше, цель создания коммерческой структуры в соответствии с ГК РФ – извлечение прибыли. По нашему мнению, указанная возможность переноса убытка целесообразна для малых предприятий по убытку, полученному в первые три года деятельности. Целесообразно рассмотреть вопрос и для крупных компаний, получающих незапланированные убытки или работающих с меньшей рентабельностью, чем планировалось по бизнес-плану. По данным сайта Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Краснодарскому краю, сумма убытка организаций по видам экономической деятельности за 2013 г. только в Краснодарском крае составила 43 571 млн. руб. [12].

ВЫВОДЫ

Руководство коммерческой структуры должно в рамках организации системы внутреннего контроля и ее эффективного функционирования снижать налоговые и прочие риски всесторонним анализом предлагаемых белых схем оптимизации, минимизации налогов.

Руководству необходимо преследовать цели собственников – получение дивиденда – и следить за динамикой и размером чистых активов организации.

Неоправданные риски с целью снижения налога на прибыль, как правило, приводят к увеличению расходов, что может быть квалифицировано в судебном порядке как недобросовестные действия руководства.

Предлагаемые нами ограничения расходов для целей включения их в затраты были рассчитаны на примере 20 организаций различных видов экономической деятельности, что, конечно, целесообразно произвести также по видам экономической деятельности хозяйствующих субъектов по большей группе организаций-участников.

Приведенные нами для анализа виды некоторых расходов для организаций не являются основными в структуре их себестоимости, но некоторые занимают значительную долю в управленческих расходах.

Необходимо учесть, что включение рассмотренных нами расходов организаций при углубленном анализе себестоимости продукции, работ, услуг может быть сокращено самим руководством организации.

По нашему мнению, современный налоговый учет позволяет налогоплательщикам включать в затраты для целей налогообложения прибыли некоторые указанные нами расходы, которые можно было бы ограничить, хотя бы на некоторый период (переходный) с целью повышения поступлений в бюджет налога на прибыль организаций.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Кисилевич Т.И. Аудиторская проверка дивидендов, выплачиваемых организациями [Текст] / Т.И. Кисилевич // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – №6. – С. 246-252.
3. Кисилевич Т.И. К вопросу о необходимости анализа стоимости чистых активов акционерного общества [Текст] / Т.И. Кисилевич // Фундаментальные исследования. – 2010. – №2. – С. 172-177.
4. Кисилевич Т.И. К вопросу проверки добросовестности контрагента [Текст] / Т.И. Кисилевич // Стратегия социально-экономического развития общества: управленческие, правовые, хозяйственные аспекты : мат-лы 2-й Междунар. науч.-практ. конф. / отв. ред. Горохов А.А. – Курск, 2012. – С. 125-12.
5. Кисилевич Т.И. Представительские расходы организации: бухгалтерский учет и налогообложение [Текст] / Т.И. Кисилевич // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №3. – С. 48-55.
6. Кисилевич Т.И. Реклама как реализация на безвозмездной основе [Текст] / Т.И. Кисилевич // Инновации. Менеджмент. Маркетинг. Туризм. – 2014. – №2. – С. 87-90.
7. Кисилевич Т.И. Управление прибылью: сомнительная задолженность [Текст] / Т.И. Кисилевич // Изв. Сочинского госуд. ун-та. – 2011. – №3. – С. 67-72.
8. Кисилевич Т.И. Управленческое консультирование в системе прочих услуг [Текст] / Т.И. Кисилевич // Изв. Сочинского госуд. ун-та. – 2011. – №4. – С. 52-57.
9. Кодексы и законы инфо: российское законодательство [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.zakonrf.info/>
10. Консультант Плюс : справ.- правовая система [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
11. Статистика и аналитика [Электронный ресурс]. URL: http://www.nalog.ru/m23/related_activities/statistics_and_analytics/
12. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Краснодарскому краю [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://krsdstat.gks.ru>

Ключевые слова

Налог на прибыль организаций; лимитирование расходов; прибыль; налоговое планирование; контрагент; кредит; риски налогоплательщика; расходы; бухгалтерский учет; убытки прошлых лет.

Колбасов Алексей Федорович

Сюткин Александр Игоревич

Хачатурова Джульетта Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Статья авторов посвящена изучению и анализу налога на прибыль организаций, а именно целесообразности лимитирования расходов.

Актуальность данной статьи не вызывает сомнения, поскольку на сегодняшний день проблема лимитирования расходов стоит перед бухгалтерами достаточно остро. В статье детально изложена информация о рисках налогоплательщиков, о белых схемах снижения рисков. Авторами был проведен анализ структуры себестоимости по данным калькуляционных статей бухгалтерского учета в некоторых организациях, а также анализ доли расходов при расчете налога на прибыль организации. Подробно рассмотрены виды расходов, по лимитированию которых возникает большее количество вопросов. В статье полностью раскрыта и проанализирована указанная тематика, сделаны конкретные выводы.

Научная статья Колбасова Алексея Федоровича, Сюткина Александра Игоревича, Хачатуровой Джульетты Владимировны «Налог на прибыль организации: целесообразность лимитирования расходов»

соответствует всем требованиям, предъявляемым к работам такого рода. Данная статья может быть рекомендована к публикации.

*Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор, зав. кафедрой, кафедра
«Бухгалтерский учет, аудит и налогообложение» Сочинского
Государственного Университета*