

УДК 657.44 : 33.054.22 - 043.83

Ю. В. Кошик, к.э.н., доцент, Донецкий национальный университет

ФОРМИРОВАНИЕ ПРИБЫЛИ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

В статье рассмотрены различные причины, обуславливающие расхождения в определении прибыли в бухгалтерском и налоговом учете, среди которых, по мнению разных авторов, выделяют: различия в целях бухгалтерского и налогового учета, социальные ценности и бухгалтерская субкультура, система общественных и учетных ценностей в практической деятельности и прочее.

Ключевые слова: прибыль предприятия, бухгалтерский учет, налоговый учет, пользователи, ценности.

Рис. 4, лит 7.

J. V. Koshik

FORMATION OF PROFIT IN THE ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING

The article discusses the various reasons causing differences in the definition of income in the accounting and tax purposes, including, according to different authors, is isolated: the differences in the order of accounting and taxation, social values and accounting sub-culture, a system of social and accounting values in practice and other.

Keywords: business profits, accounting, tax accounting, users value.

Введение. Различные подходы к трактовке прибыли предприятия в бухгалтерском и налоговом учете обусловлены рядом причин, связанных с различиями в подходах к построению систем бухгалтерского и налогового учета в целом. Проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета исследованы в работах как отечественных: М. Бондарь, В. Вишневецкий, В. Гавриленко, Л. Городянская, В. Ластовецкий, Т. Плахтий, В. Сердюк, Д. Серебрянский, А. Соколовская, Г. Ямборко; так и зарубежных авторов: Д. Гуздриоркан, Дж. Макдональд, Дж. Минц, М. Оверещ, С. Аллей, П. Бернштайн, Д. Гуензер, М. Дезаи, А. Клинтон, Л. Милс, Ч. Ноубс, Дж. Потерб, Дж. Реди, Дж. Фридмен, М. Ханлон, К. Холмс, С. Чи и другие. Однако в данных работах остается открытым ряд дискуссионных вопросов, посвященных взаимодействию систем бухгалтерского и налогового учета, что обусловило необходимость дальнейших исследований в этом направлении, а также определило целевую направленность статьи – детальное изучение существующих причин, обуславливающих различие в определении прибыли предприятия с позиций бухгалтерского и налогового учета, а также подходов к построению систем бухгалтерского и налогового учета в целом.

Основная часть. Говоря о различиях механизма определения прибыли предприятия в бухгалтерском и налоговом учете, ряд авторов связывает это с различными причинами. Так, например, Э. Клинтон и Дж. Симон выделяют такие причины, как различные цели и функции двух систем учета, расхождения в направлениях их развития, а также различные подходы к их администрированию [1]. Среди прочих причин авторы также выделяют и различия в определении прибыли для целей бухгалтерского и налогового учета. При этом следует отметить, что различия в определении концепций прибыли скорее является следствием, а не причиной расхождений между системами бухгалтерского и налогового учета. Это обусловлено тем, что, налоговая концепция прибыли носит искусственный характер и обретает свой вид под действием субъективных факторов, таких, как, например, налоговая политика государства.

Различия в целях бухгалтерского и налогового учета обусловлены тем, что информация, предоставляемая этими видами учета, направлена на удовлетворение потребностей различных групп пользователей (рис. 1).



Рис. 1. Преобразование информации о результатах деятельности предприятий с целью удовлетворения потребностей различных групп пользователей (составлено по: [2, с. 30; 3, с. 101])

Основной целью системы бухгалтерского учета является предоставление правдивой и непредвзятой информации о деятельности хозяйствующих субъектов для руководства предприятий, их акционеров, кредиторов и других заинтересованных лиц. Главная обязанность бухгалтера заключается в защите этих групп пользователей от введения в заблуждение.

Основной целью системы налогового учета, напротив, является справедливый сбор налогов. Главной обязанностью налоговых органов является защита бюджета страны.

На рис. 2 представлена схематическая интерпретация противоречия в целях бухгалтерского и налогового учета прибыли предприятий. Из рисунка видно, что в основе системы бухгалтерского учета лежит принцип консерватизма, из которого следует, что возможные ошибки в учете должны вести скорее в сторону занижения, нежели завышения чистой прибыли и чистых активов. С позиции же целей и обязанностей системы налогового учета, занижение прибыли не является ее приоритетом.

При этом следует отметить, что расхождения в целях бухгалтерского и налогового учета прибыли предприятий имеют тенденцию к росту, так как бухгалтерский и налоговый учет развиваются для удовлетворения меняющихся потребностей пользователей предоставляемой ими информации.

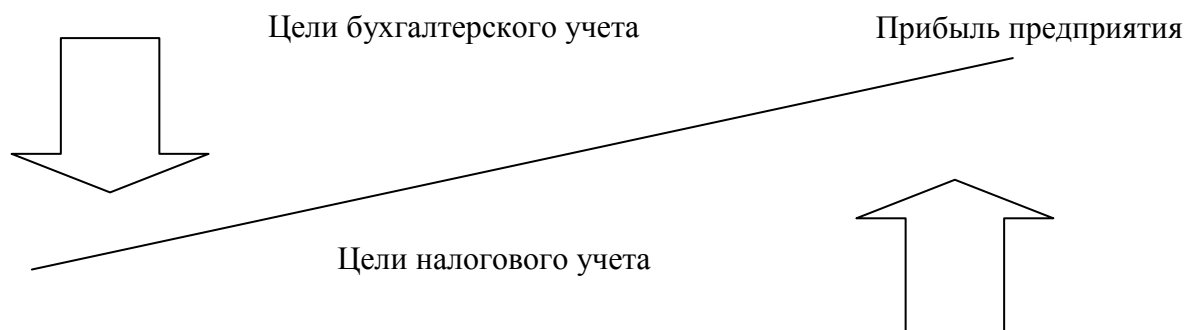


Рис. 2. Цели бухгалтерского и налогового учета

Учитывая такое разнообразие и даже противоречие целей систем бухгалтерского и налогового учета, любая предполагаемая их эквивалентность часто является неприемлемой [4, с. 173].

Цели бухгалтерского и налогового учета обуславливают присущие им функции. Так, *mainstream* к функциям бухгалтерского учета относит контрольную, информационную, аналитическую, а также функцию обеспечения сохранности имущества. Функции налогового учета в общем виде делятся на фискальную и регулируемую [5, с. 292].

С помощью фискальной функции налоговой системы создаются государственный бюджет и материальные условия для функционирования государства. Данная функция реализуется посредством установления величины налогооблагаемой базы и налоговых ставок, а также уровнем их рациональности, который определяется положением налоговой ставки на кривой Лаффера относительно той точки, при которой ее рост будет сопровождаться сокращением поступлений в бюджет страны. Согласно исследованию А. Лаффера, повышение налоговых ставок может вести к росту налоговых поступлений в бюджет только до определенного момента. Последующее ее повышение сверх определенного уровня может подорвать стимулы предприятий к деятельности, в результате чего общая сумма налоговых поступлений в бюджет уменьшается.

А. Соколовская отмечает, что в долгосрочной перспективе следует учитывать степень платежеспособности плательщиков налогов, «оскільки в разі її виснаження надходження до бюджету будуть зменшуватись. Реалізація цього потенціалу, тобто фактичне виконання податковою системою фіскальної функції, значною мірою залежить від зовнішніх чинників, зокрема, від стану економіки країни, досконалості податкового законодавства (його спроможності створити правові умови для максимальної реалізації фіскального потенціалу податкової системи), досконалості системи податкового адміністрування» [5, с. 304].

Регулирующая функция налоговой системы предполагает, что налоги являются активным участником перераспределительных отношений и оказывают существенное влияние на деятельность хозяйствующих субъектов, стимулируя или дестимулируя ее, расширяя или уменьшая их платежеспособность, усиливая или ослабляя их инвестиционную активность. Среди механизмов регулирования экономики посредством налоговой системы современная финансовая наука выделяет снижение налоговых ставок и предоставление налоговых льгот. При этом предпочтение отдается снижению налоговых ставок, так как оно не приводит к искажениям в распределении ресурсов, стимулирует предпринимательскую инициативу, сбережения и инвестиции [5, с. 323].

Налоговые льготы являются менее эффективными, так как они искажают оптимальное

распределение ресурсов, что обусловлено поощрениями к переливу капитала в отрасли, которым предоставляются налоговые льготы. Также налоговые льготы приводят к росту административных расходов, связанных с контролем над соблюдением условий, при которых предоставляются льготы, анализом последствий их предоставления; провоцируют борьбу других отраслей и субъектов хозяйствования за получение льгот. Более того, использование налоговых льгот нередко сопровождается злоупотреблениями, связанными, прежде всего, с их получением без соблюдения требований к их предоставлению [5, с. 324].

Несмотря на возможные искажающие эффекты, предоставление налоговых льгот является достаточно широко распространенным явлением в международной практике построения систем налогового учета. В большинстве случаев они направлены на стимулирование инвестиционно-инновационной деятельности хозяйствующих субъектов, реже – для стимулирования отдельных субъектов хозяйствования, отраслей или территорий (индивидуальные налоговые льготы). Предоставление индивидуальных налоговых льгот является оправданным мероприятием в тех случаях, когда речь идет о регулировании производства общественных благ, а также на рынке естественных монополий. Также они могут быть использованы для проведения экономической политики государства, приоритетами которой является поддержание этих видов субъектов хозяйствования, отраслей или территорий [5, с. 324].

Расхождения в целях и функциях систем бухгалтерского и налогового учета дополняются и расхождениями в направлениях их развития как относительно друг друга, так и в разрезе каждой из анализируемых систем. Например, существуют исследования, показывающие взаимосвязь между системой социальных ценностей той или иной страны и системой ее бухгалтерского учета.

На рис. 3 представлено влияние социальных ценностей на институциональную базу развития системы бухгалтерского учета, а также на учетные (бухгалтерские) ценности, которые, в свою очередь, влияют на систему бухгалтерского учета в стране.

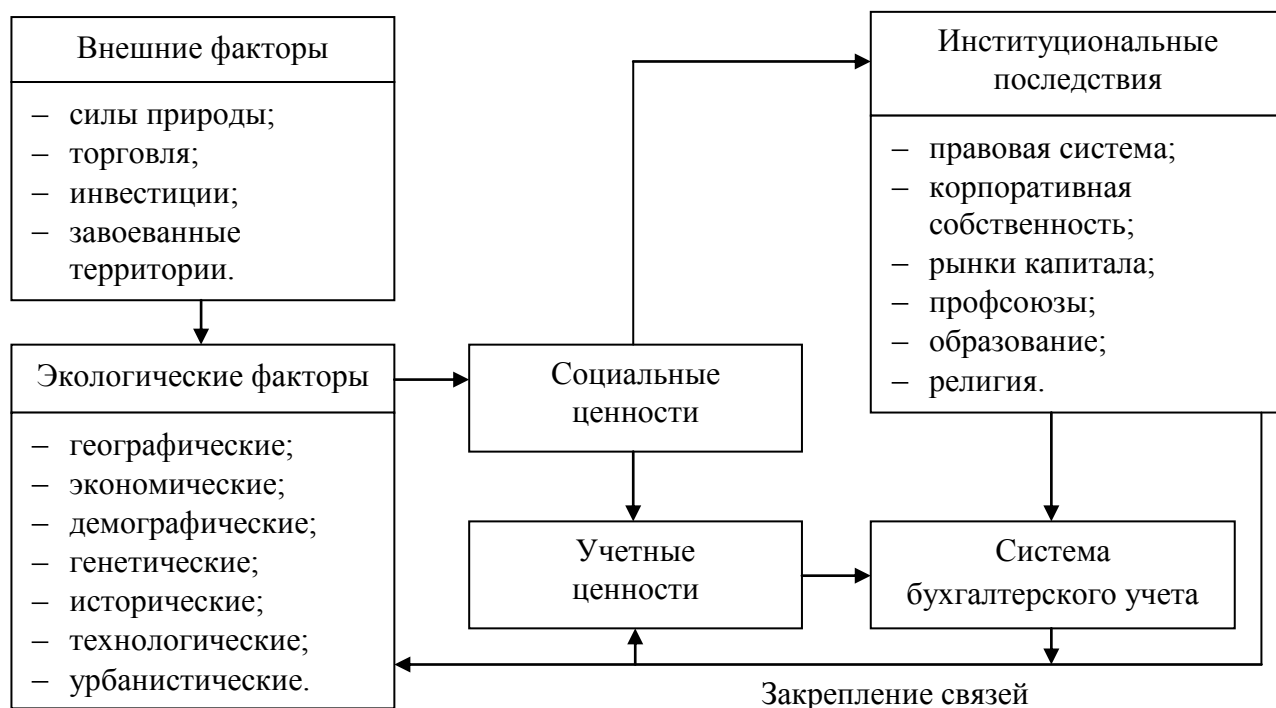


Рис. 3. Социальные ценности и бухгалтерская субкультура [6, с. 42]

К системе социальных ценностей Г. Хофстеде относит:

- индивидуализм/коллективизм – показатель того, предпочитают ли индивиды заботиться только о себе и собственных семьях либо имеют склонность объединяться в некие

- группы, которые несут ответственность за индивида в обмен на его лояльность к группе;
- дистанция власти – параметр, описывающий готовность индивидов принимать неравномерность распределения власти в институтах и организациях. В культурах с высокой дистанцией власти последняя рассматривается как наиболее важная часть жизни. В культурах с низкой дистанцией власти преобладает мнение, что основная определяющая власти – это ее компетентность;
- неприятие неопределенности – показатель того, насколько индивиды терпимы к неясным ситуациям, пытаются уклониться от них посредством выработки четких правил, веря в абсолютную истину и отказываясь терпеть девиантное поведение;
- мужественность/женственность – показатель склонности людей к напористости и жесткости, сосредоточенности на материальном успехе в ущерб интересу к другим людям;
- долгосрочная ориентация – показатель того, насколько общество проявляет прагматизм и стратегически ориентируется на будущее, в противоположность традиционализму и краткосрочной (тактической) ориентации.

К системе учетных ценностей С. Грей относит:

- профессионализм/меры контроля, имеющие силу закона – предпочтение руководствоваться профессиональными суждениями и поддержанием профессионального саморегулирования, в противовес соблюдению требований законодательства и контрольных нормативов.
- единообразие/свобода действий – предпочтение использовать единообразную практику бухгалтерского учета в разрезе предприятий, а также единообразное использование этой практики во времени, в отличие от свободы действий, зависящей от определенных обстоятельств функционирования предприятия.
- консерватизм/оптимизм – предпочтение осторожно подходить к измерениям с целью борьбы с неопределенностью будущих событий, в отличие от более оптимистичного невмешательства и рискованного подхода.
- секретность/прозрачность – предпочтение конфиденциальности и ограничения раскрытия информации о предпринимательской деятельности только для тех, кто тесно связан с ее управлением и финансированием, в отличие от более прозрачного открытого подхода и гласности.

На рис. 4 представлено влияние системы общественных ценностей на систему учетных ценностей на практике.

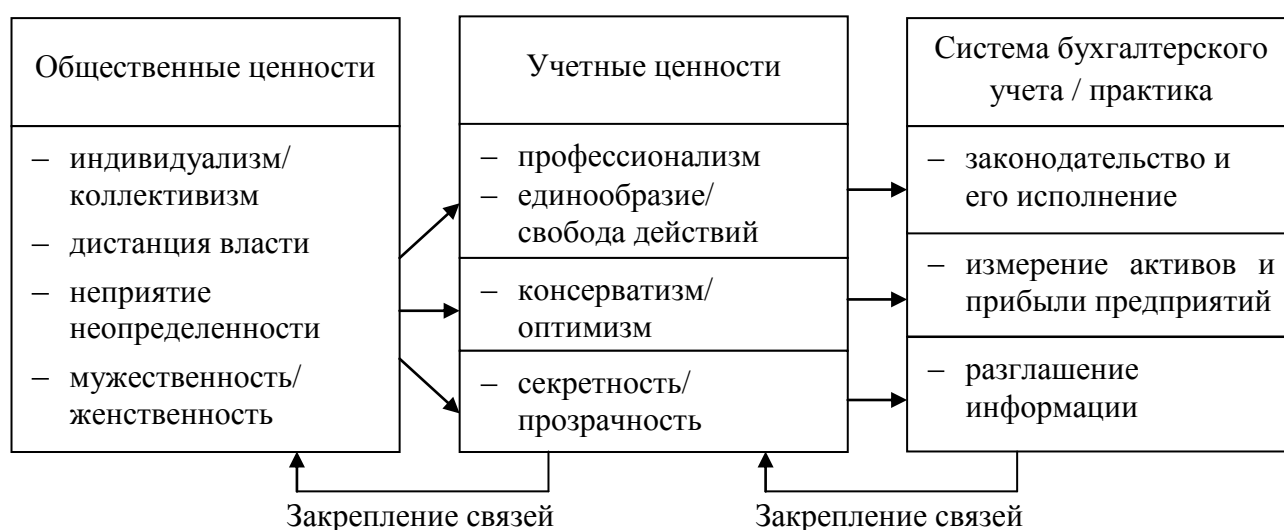


Рис. 4. Система общественных и учетных ценностей на практике [7, с. 50]

Заключение. Таким образом, расхождения в системах бухгалтерского и налогового

учета во многом являются результатом исторического и политического развития стран. Часто система налогового учета рассматривается как процесс рациональной реформы в меняющихся условиях. В данном случае принимается во внимание именно процесс рационализации системы налогового учета без учета сложного комплекса различных интересов и факторов, участвующих в формировании системы налогового учета, а также характера политического процесса.

В определенной степени система налогового учета конкретной страны – это следствие компромисса между конфликтующими целями бухгалтерского и налогового учета, а также компромисса между фискальной и регулирующей функциями налогового учета. Предпочтительной является ситуация, при которой системы бухгалтерского и налогового учета связаны между собой. Исходя из этого, построение системы налогового учета предполагает решение вопроса ее оптимальности с экономической точки зрения, а также с позиции взаимоотношений с системой бухгалтерского учета. Направлением дальнейших исследований по данной проблематике может быть анализ опыта стран Евросоюза и постсоветского пространства в части построения систем налогового и бухгалтерского учёта, с целью поиска оптимального решения для разработки рекомендаций в части гармонизации взаимодействия систем налогового и бухгалтерского учёта на современном этапе.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Clinton A. The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting: A Summary of Current Research / A. Clinton, J. Simon / The University of Waikato. - 2005. – Working paper. - № 84. – 31 p.
2. Таузенд Дж. Соотношение между налоговой и финансовой отчетностью (начало) / Дж. Таузенд // Бухгалтерский учет и аудит. – 1994. - № 12. – С.29-32.
3. Вишневский В.П. Налогообложение предприятий в Украине / В.П. Вишневский. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998. – 328 с.
4. Desai M.A. The Degradation of Reported Corporate Profits / M.A. Desai // Journal of Economic Perspectives. – 2005. – Vol. 19. - № 4. – P.171-192.
5. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
6. International Accounting Patterns, Culture, and Development / L.H. Radebaugh, S.J. Gray, E.L. Black. - Hardcover, 2006. - 520 p.
7. Mintz J. The Corporation Tax: A Survey // Fiscal Studies. – 1995. – Vol. 16. - № 4. – P. 23-68.

Предоставлено в редакцию 04.10.2015 г.