

СОВРЕМЕННАЯ ПРАКТИКА ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ

Задорожнюк В.Ю. Email: Zadorozhnyuk1134@scientifictext.ru

*Задорожнюк Виктория Юрьевна - кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета и аудита,
Донецкий национальный технический университет, г. Донецк*

Аннотация: в статье рассмотрена экономическая сущность налога на прибыль и его нормативно-правовое регулирование. Проведен анализ теоретических и методологических основ бухгалтерского учета налога на прибыль. Рассмотрены различия и противоречия в определении налогооблагаемой и бухгалтерской прибыли предприятий. Исследована природа возникновения налоговых разниц по налогу на прибыль. Приведены расчеты по налогу на прибыль с учетом изменения временных разниц. Изучена специфика отражения операций по учету налога на прибыль. Рассмотрены проблемы в современной практике применения налога на прибыль.

Ключевые слова: налог на прибыль, бухгалтерский учет, налоговый учет, налоговые разницы, проблемы учета.

THE CURRENT PRACTICE OF ENTERPRISES' INCOME TAX ESTIMATION Zadorozhnyuk V.Yu.

*Zadorozhnyuk Viktoriya Yurievna - Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
ACCOUNTING DEPARTMENT,
DONETSK NATIONAL TECHNICAL UNIVERSITY, DONETSK*

Abstract: the economic subject of the income tax and its normative legal regulation is considered in the article. The theoretical and methodological bases of income tax accounting are analyzed. The differences and contradictions in determining of the taxable and accounting profit of enterprises are considered. The nature of the appearance of tax differences in income tax accounting is examined. Taking into account changes in temporary differences calculations for income tax are made. The specifics of the reflection of income tax accounting operations is studied. The problems in current practice of income tax application are examined.

Keywords: income tax, accounting, tax management, tax differences, management issues.

УДК 657.446:336.226.1

Одной из основных предпосылок обеспечения стабильности экономики на современном этапе развития государства является эффективное функционирование налоговой системы. В настоящее время система реализации налоговой политики сосредотачивает в себе интересы различных социальных групп. В условиях рыночных отношений центр экономической деятельности перемещается к основному звену всей экономики – предприятию. В странах с развитой экономикой наибольший удельный вес в составе налоговых поступлений в государственный бюджет составляет налог на прибыль предприятий. Каждое государство разрабатывает собственную систему налогообложения, то есть определяет объект налогообложения, налогоплательщиков, виды налогов, порядок их уплаты и ставки.

Вопрос увеличения доходной части бюджета от поступлений налогов на прибыль предприятий с сохранением принципа стимулирования предпринимательства является весьма актуальным. От того, насколько правильно построена налоговая политика государства, зависит качественное наполнение её бюджета.

Налог на прибыль выступает эффективным фискальным рычагом развития экономики в целом. На сегодняшний день налог на прибыль занимает наибольший удельный вес прямых налогов каждого государства.

Анализ эволюции налога на прибыль предприятий за весь период его существования показал, что налог устанавливался, приобретал определенные черты в связи с развитием экономики России и тенденциями мировой практики. При этом каждый последующий этап развития законодательной базы по налогу на прибыль вносил новые, отвечающие современным потребностям, элементы.

Можно выделить четыре группы проблем в современной практике применения налога на прибыль предприятий:

- 1) проблемы, связанные с недоработками законодательства;
- 2) проблемы, связанные с порядком определения налоговой базы по налогу на прибыль (включают в себя вопросы предоставления льгот отдельным категориям налогоплательщиков, формирования амортизационной политики, определения налоговых баз по отдельным видам операций и т.д.);
- 3) проблемы, связанные с организацией системы налогового учета;

4) проблемы, связанные с неэффективной системой контроля за начислением и сбором налога со стороны государства.

На практике постоянно происходят нестыковки с нормативными документами других отраслей права, а также подзаконными актами, имеющими разъяснительный характер, которые приводят к неоднозначной трактовке норм главы, и как следствие - неправильному исчислению налога на прибыль организаций.

Анализ действующей системы налогообложения прибыли предприятий должен также выявить положения, требующие немедленного пересмотра, изменения на законодательном уровне или детальной проработки в существующих нормативных актах.

Проблемы, связанные с недоработками законодательства.

1) проблемы, связанные с порядком определения налоговой базы по налогу на прибыль (включают в себя вопросы предоставления льгот отдельным категориям налогоплательщиков, формирования амортизационной политики, определения налоговых баз по отдельным видам операций и т.д.);

2) проблемы, связанные с организацией системы налогового учета;

3) проблемы, связанные с неэффективной системой контроля за начислением и сбором налога со стороны государства.

При этом проблемы второй и третьей групп непосредственно должны решаться на предприятиях в соответствии с действующим законодательством. Проблемы первой группы касаются законодательного исправления допущенных неточностей и ошибок и должны решаться на уровне государства.

В конечном итоге недостаточная проработанность вопросов первой-третьей группы ведет к проблемам по неверному начислению и перечислению налога.

Четвертая группа проблем, стоящая перед государством, сводится к необходимости повышения эффективности налогового администрирования налога на прибыль.

Для эффективного применения законы прямого действия должны быть лишены внутренней противоречивости, их статьи должны быть сформулированы предельно ясно и не расходиться с нормами законодательства, принятого ранее.

Вторая группа проблем связана с порядком определения налоговой базы по налогу на прибыль. Данная группа проблем содержит в себе множество нюансов, с которыми сталкиваются налогоплательщики в процессе исчисления налога на прибыль. Это касается амортизационной политики. С одной стороны, применение обычных методов амортизации приводит к большим начислениям налога на прибыль предприятия, а с другой - ускоренные методы амортизации искусственно занижают прибыль.

В результате анализа действующего Закона о налоговой системе были выделены несколько групп проблем в современной практике применения налога на прибыль предприятий: проблемы, связанные с недоработками законодательства; проблемы, связанные с порядком определения налоговой базы по налогу на прибыль; проблемы, связанные с реализацией регулирующей функции налога на прибыль организаций; проблемы, связанные с организацией системы налогового учета; проблемы, связанные с уклонением от уплаты налога на прибыль и неэффективной системой контроля за начислением и сбором налога со стороны государства.

Системный подход по совершенствованию налогообложения прибыли предприятий включает в себя следующие элементы: соблюдение базовых принципов налогообложения и более эффективная реализация регулирующей функции налога на прибыль организаций; введение дифференцированных ставок налога на прибыль для предприятий; введение инвестиционной льготы по капитальным вложениям; совершенствование системы налогового учета; принятия положений бухгалтерского учета, которые не будут противоречить законодательству.

Вопросы становления налогового учета на предприятиях, его взаимосвязи с бухгалтерским учетом являются предметом постоянных дискуссий ученых и практических специалистов [5, 6, 7]. Проблемы взаимосвязи налогового и бухгалтерского учета имеют большую актуальность, поскольку в условиях сложности и трудоемкости налогового учета значительно возрастают расходы налогоплательщика на ведение этого учета. Выделение налогового учета в отдельный самостоятельный вид учета привело к необходимости ведения двух параллельных видов учета.

В бухгалтерском учете расходы и доходы признаются в соответствии с П(С)БУ 15 «Доход» [2], П(С)БУ 16 «Расходы» [3], П(С)БУ 17 «Налог на прибыль» [4], а налоговый учет ведется в соответствии с Законом о налоговой системе.

В налоговом учете объектом налогообложения прибыли выступает сумма валовых доходов отчетного периода, уменьшенная на сумму валовых расходов отчетного периода с учетом правил, установленных Законом о налоговой системе.

Данный метод исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль привел к возникновению различных показателей прибыли по бухгалтерскому и налоговому учету. В бухгалтерском учете это показатель прибыли, исчисленный по правилам такого учета, а для определения прибыли, подлежащей налогообложению, стало необходимым вести так называемый налоговый учет, который дает

возможность определить реальную базу для исчисления налога на прибыль предприятий. В бухгалтерском учете на сумму налоговой разницы корректируется финансовый результат по бухгалтерскому учету, чтобы выйти на налог на прибыль по налоговому учету.

В связи с тем, что определение прибыли в соответствии с нормативными и законодательными документами разнятся, т.е. бухгалтерская прибыль может отличаться от налоговой, возникают разницы (отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства).

В соответствии с П(С)БУ 17 «Налог на прибыль», под временной разницей понимается разница между оценкой актива или обязательства по данным финансовой отчетности и налоговой базой этого актива или обязательства соответственно [4].

Таких разниц может быть достаточно много, и они по-разному проявляются как в формировании налогооблагаемой прибыли, так и налога на нее. Одни разницы приводят к завышению налогооблагаемой прибыли в текущем периоде и подлежат их вычитанию в будущих периодах, другие занижают налогооблагаемую прибыль в текущем периоде и поэтому подлежат налогообложению в будущих периодах.

В этой связи возникают отсроченные налоги на прибыль в виде отсроченных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств, которые определяются умножением соответствующих временных разниц (подлежащих вычитанию и налогообложению) на ставку налога на прибыль.

В соответствии с П(С)БУ 17 «Налог на прибыль» отсроченный налоговый актив - это сумма налога на прибыль, подлежащая возмещению в будущих периодах, что находится в соответствии с временной разницей подлежащей вычитанию; под отсроченными налоговыми обязательствами понимается сумма налога на прибыль, которая будет уплачиваться в следующих периодах с временных разниц подлежащих налогообложению. Отсюда, расходы по налогу на прибыль могут быть представлены следующим уравнением:

$$РН = ТН - ОНА + ОНО ,$$

где РН - расход по налогу на прибыль в том или ином периоде;

ТН - текущий налог на прибыль;

ОНА - отсроченные налоговые активы;

ОНО - отсроченные налоговые обязательства.

При этом текущий налог на прибыль рассчитывается умножением налогооблагаемой прибыли на ставку налога, т.е.

$$Т = П \cdot N.$$

где П - налогооблагаемая прибыль;

N - ставка налога на прибыль.

Отсроченные налоговые активы (ОНА) возникают в том случае, если налоговая база актива (НБА) больше его балансовой стоимости (БСА) или налоговая база обязательства (НБО) меньше его балансовой стоимости (БСО), т.е. когда

$$НБА > БСА \text{ или } НБО < БСО.$$

Отсроченные налоговые обязательства возникают при условиях когда:

$$НБА > БСА, \text{ а } НБО < БСО.$$

В первом случае, отсроченные налоговые активы рассчитываются так: $ОНА = (НБА - БСА) \cdot N$ или $ОНА = (БСО - НБО) \cdot N$, а отсроченные налоговые обязательства соответственно -

$$ОНО = (БСА - НБА) \cdot N \text{ или } ОНО = (БСО - НБО) \cdot N.$$

Важно при этом правильно найти временные разницы и определить сумму ОНА и ОНО.

Отметим, что в разницы, возникающие при осуществлении финансовых операций, относят налоговые убытки прошлых отчетных периодов. Хотя, по сути, такие убытки не должны входить в состав разниц, ведь на их суммы уменьшается финансовый результат до налогообложения у всех плательщиков налога на прибыль, независимо от объема годового дохода.

Типовые ситуации возникновения временных разниц и отсроченных налогов:

1) Временные разницы, подлежащие вычитанию, которые приводят к возникновению ОНА:

- а) полученные авансы;
- б) превышение налоговой базы основных средств над их балансовой стоимостью;
- в) остаток резерва сомнительных долгов на счете 38 на конец отчетного года
- г) остаток обеспечений на гарантийный ремонт на конец отчетного года и др.

2) Временные разницы, подлежащие вычитанию, которые приводят к возникновению ОНО:

- а) выданные авансы;
- б) превышение балансовой стоимости основных средств над их налоговой базой;
- в) расходы будущих периодов;
- г) превышение дооценки основных средств над их оценкой при выводе основных средств и др.

Отражение в учете возникновения отсроченных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств приведено в табл. 1.

При дальнейшем изменении ОНА и ОНО в учете будут сделаны записи, приведенные в табл. 2.

Таблица 1. Бухгалтерский учет отсроченных налогов и расходов по налогу на прибыль

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Если имеет место ОНА		
1.1 Начислен текущий налог на прибыль	981 «Расходы по налогу на прибыль» в сумме текущего налога	641 «Расчеты по налогам» в той же сумме
1.2 Отражена сумма ОНА	17 «Отсроченные налоговые активы»	641 «Расчеты по налогам « в сумме ОНА
2. Если имеет место ОНО		
2.1. Начислен текущий налог на прибыль	981 «Расходы по налогу на прибыль» в сумме текущего налога	641 «Расчеты по налогам « в той же сумме
2.2. Отражена сумма ОНО	981 «Расходы по налогу на прибыль» в сумме ОНО	54 «Отсроченные налоговые обязательства»

Таблица 2. Бухгалтерский учет отсроченных налогов и расходов по налогу на прибыль при дальнейшем изменении ОНА и ОНО

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Увеличение ОНА	17 «Отсроченные налоговые активы»	641 «Расчеты по налогам «
2. Уменьшение ОНА	981 «Расходы по налогу на прибыль»	17 «Отсроченные налоговые активы «
3. Увеличение ОНА	981 «Расходы по налогу на прибыль»	54 «Отсроченные налоговые обязательства»
4. Уменьшение ОНА	54 «Отсроченные налоговые обязательства «	641 «Расчеты по налогам «

Главной причиной возникновения таких разниц является несогласованность налоговой и бухгалтерской базы при определении финансового результата предприятия.

Таким образом, как показали исследования, недостатком нынешней системы ведения учёта на предприятиях является наличие параллельно ведущих бухгалтерского и налогового учётов. Одним из основных недочётов законодательства, которые регламентируют бухгалтерский учёт, равно как и налоговый, является наличие экономически необоснованных разногласий касательно признания доходов и затрат, что мешает правильному и простому определению объектов налогообложения налогом на прибыль.

В связи с тем, что определение прибыли в соответствии с нормативными и законодательными документами разнятся, т.е. бухгалтерская прибыль может отличаться от налоговой, существуют разницы (отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства).

В соответствие с П(С)БУ 17 «Налог на прибыль», под временной разницей понимается разница между оценкой актива или обязательства по данным финансовой отчетности и налоговой базой этого актива или обязательства соответственно.

Таких разниц может быть достаточно много, и они по-разному проявляются как в формировании налогооблагаемой прибыли, так и налога на нее. Одни разницы приводят к завышению налогооблагаемой прибыли в текущем периоде и подлежат их вычитанию в будущих периодах, другие занижают налогооблагаемую прибыль в текущем периоде и поэтому подлежат налогообложению в будущих периодах.

В этой связи возникают отсроченные налоги на прибыль в виде отсроченных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств, которые определяются умножением соответствующих временных разниц (подлежащих вычитанию и налогообложению) на ставку налога на прибыль.

На данный момент времени слабо изучена природа возникновения налоговых разниц и несовершенством их учета, которые часто приводят к большим ничем необъяснимым различиям и противоречиям в определении налогооблагаемой и бухгалтерской прибыли, что отрицательно сказывается на достоверности и обоснованности определения расходов по налогам и отчислений по ним в бюджет. Именно по этой причине на практике часто возникает ситуация, когда налог на прибыль по декларации превышает всю учетную прибыль до налогообложения, что противоречит всякой экономической логике. Вследствие этого предприятия полностью лишаются собственных средств для расширенного воспроизводства, что отрицательно влияет на их финансовое состояние. Главной причиной возникновения разных финансовых результатов является несогласованность налоговой и

бухгалтерской базы при определении расходов по налогу на прибыль, требующая перехода к единой их основе, исключаящей подобные противоречия.

Список литературы / References

1. М(С)БУ 12 «Налог на прибыль». [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO12_01012015.pdf/ (дата обращения: 30.03.2017).
2. П(С)БУ 15 «Доход». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO15.aspx/> (дата обращения: 30.03.2017).
3. П(С)БУ 16 «Расходы». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx/> (дата обращения: 30.03.2017).
4. П(С)БУ 17 «Налог на прибыль», [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://kodeksy.com.ua/ka/buh/psbu/17.htm/> (дата обращения: 30.03.2017).
5. *Гавриленко В.А.* Об экономической сущности и учете временных налоговых разниц / В.А. Гавриленко // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Донецьк, 2012. С. 205-211 (Серія: Економічна; вип. 36-1).
6. *Голов С.Ф.* Проблемы учета временных разниц / С.Ф. Голов // Научный журнал «Бухгалтерский учет и аудит», 2010. № 27. С. 59-66.
7. *Пархоменко В.Н.* Проблемы учета временных разниц / В.Н. Пархоменко // Вестник Киевского экономического института менеджмента, 2011. № 7. С. 195-201 .