|  |
| --- |
| **УДК 338** |
| **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ В СОВРЕМЕННОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РЕСПУБЛИКИ** |
|  |  |
|  | **В.Ю. Задорожнюк,** *к.э.н., доцент**ГОУ ВПО «Донецкий национальный технический университет»**г. Донецк, Донецкая Народная Республика* |

*Аннотация. В статье рассмотрена экономическая сущность налога на прибыль и его нормативно-правового регулирования. Исследована природа возникновения налоговых разниц по налогу на прибыль, влияние учетной политики предприятия на налог на прибыль. Рассмотрены проблемы в современной практике применения налога на прибыль.*

*Ключевые слова: налог на прибыль, учетная политика, налоговый учет, валовые расходы, валовые доходы, налоговые разницы.*

*Annotation. The economic essence of the income tax and its legal regulation is reviewed in the article. The nature of tax differences appearance of income tax and the impact of the accounting policy of enterprise on it are revealed. The problems of modern practice appliance of the income tax are researched.*

*Keywords: income tax, accounting policy, tax accounting, gross expenses, gross revenues, tax differences.*

**Постановка проблемы.** Налог на прибыль представляет собой часть отношений экономического субъекта с государственными и контролирующими органами и нарушения в данной области могут повлечь за собой существенные последствия для экономического субъекта. Налог на прибыль является одной из основных доходных статей бюджетов большинства развитых стран, в том числе, и в бюджете ДНР. В связи с тем, что определение прибыли в соответствии с нормативными и законодательными документами разняться, т.е. бухгалтерская прибыль может отличаться от налоговой, существуют разницы - отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства. Актуальность данной темы обусловлена недостаточной разработкой теоретических и практических вопросов налогообложения прибыли предприятий в современной налоговой системе, а также существующими проблемами в механизме его исчисления и уплаты.

**Анализ предыдущих исследований и публикаций.** Большой вклад в исследование проблематики учета налога на прибыль внесли такие ученые, как Гавриленко В.А. [4], Белуха М.Т., Бутинец Ф.Ф., Пушкарь М.С., Голов С.Ф.[9], Ловинская Л., Пархоменко В.[8] и другие.

На данный момент времени слабо изучена природа возникновения налоговых разниц, 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.

Из-за появлений налоговых разниц и учета их в бухгалтерском учете, значительно искажается отчет по финансовым результатам со всеми отрицательными последствиями. Как отмечал Гавриленко В.А., совсем не корректно в финансовой отчетности отражать налоговые разницы (т.е. ОНА и ОНО) в свернутом виде, как сказано в П(С)БУ 17 "Налог на прибыль", т.к. это необоснованно и нецелесообразно в бухгалтерском учет, поскольку, с одной стороны, в финансовых документах не будет видная динамика конкретных сумм ОНА и ОНО, а с другой стороны, свернутое сальдо само собой отражается в расходах по налогам по счету 79 "Финансовые результаты". Так же важно, чтобы принятые к учету временные разницы отвечали основным ним требованиям: во первых, чтобы они обязательно самоанулировались в будущем т.е. имели для этого источник покрытия, а во вторых строго отвечали их определению, приведенному в П(С)БУ – 17 "Налог на прибыль":

1. временная разница - разница между оценкой актива или обязательства по данным финансовой отчетности и налоговой базой этого актива или обязательства соответственно;
2. временная разница, подлежащая вычету - временная налоговая разница, которая приводит к уменьшению налоговой прибыли (увеличению налогового убытка) в будущих периодах;
3. временная разница, подлежащая налогообложению, - временная налоговая разница, которая включается в налоговую прибыль (убыток) в будущих периодах.

Эти условия особенно касаются временных разниц по основным средствам , т.к. в бухгалтерском учете расходы на ремонт всегда будут превышать его налоговую базу, и они никогда не могут быть полностью амортизированы.Потому эта разница является постоянной, а не временной [4].

Пархоменко В. Н. указывает на неправомерность начисления налога на временные разницы. Он считает, что начисляя налог на эти разницы, государство выводит из оборота предприятий крупные суммы денег, в которых они остро нуждаются. Из-за этого предприятия попадают в затруднительное финансовое положение, поскольку они, ввиду отсутствия на текущих счетах необходимых средств, вынуждены брать кредиты в банках с высокой процентной ставкой. С другой стороны, убыточные предприятия могут стать прибыльными. Это может возникнуть при такой ситуации, когда расходы по налогу на прибыль будут иметь отрицательное значение. И тогда такие расходы будут отражаться в доходах по налогу на прибыль. Если при этом доходы по налогу на прибыль будет превышать убыток предприятия до налогообложения, то возникает чистая прибыль. В данном случае чистая прибыль получена исключительно на основе манипуляции с отсроченными налоговыми активами и обязательствами, то есть происходит искажение чистой прибыли или непокрытых убытков [8].

Известный специалист Голов С.Ф. в своих трудах раскрывает проблему несогласованности бухгалтерского учета и налоговой отчетности из-за автономности ведения бухгалтерского учета и налоговых расчетов финансовых результатов [9].

Пархоменко В. Н. предлагает отменить налогообложение временных разниц, особенно для малорентабельных предприятий, и рассчитать налог в установленных процентах относительно нормативной прибыли, который определяется как произведение фактического объема реализации продукции и нормативного уровня рентабельности.

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.

**Цель** исследования заключается в выявлении недостатков и противоречий в бухгалтерском учете и налоговом законодательстве и разработке рекомендаций по совершенствованию учета налога на прибыль.

**Основные результаты исследования.** Налог на прибыль по форме налогообложения является прямым налогом, это означает, что он напрямую зависит от размера прибыли плательщика, которую он получил за определенный налоговый период. При этом под прибылью (объектом налогообложения) предприятия подразумевается разница между его доходами и расходами отчетного периода.

В бухгалтерском учете расходы и доходы признаются в соответствии с П(С)БУ 15 "Доход", П(С)БУ 16 "Расходы", П(С)БУ 17 "Налог на прибыль", а налоговый учет ведется в соответствии с Законом о налоговой системе ДНР.

В налоговом учете объектом налогообложения прибыли выступает сумма валовых доходов отчётного периода, уменьшенная на сумму валовых расходов отчетного периода с учетом правил, установленных Законом о налоговой системе в ДНР [1].

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 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 [3].

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, находящаяся 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.

На величину налога на прибыль оказывает влияние выбор учетной политики. Влияние учетной политики предприятия на налог на прибыль приведено в табл. 1.

Таблица 1

Влияние учетной политики предприятия на налог на прибыль

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Наименование | Содержание |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Взаимосвязь между ОС/НМА и налогом на прибыль | Использование метода амортизации основных средств влияет на то, какая сумма попадет в состав бухгалтерских расходов, уменьшающих доходы и, следовательно, финансовый результат. Для новых основных средств градация такова. Более всего влияющим на расходы, особенно в начале срока эксплуатации объекта, является метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости. Правда, тут многое зависит от того, насколько изношены основные средства. Если основные средства довольно старые, то самым "затратным" является прямолинейный метод. Установление срока полезного использования нематериальных активов, срок полезного использования которых не ограничен, позволяет уменьшить прибыль путем установления минимально возможного срока (при установлении минимально возможного срока прибыль уменьшается). Допустимые сроки амортизации основных средств, прочих необоротных материальных активов и нематериальных активов установлены законом о налоговой системы ДНР в качестве налоговых ограничений для расчета сумм амортизации. Поэтому по части сроков никакого дополнительного уменьшения объекта налогообложения получить не удастся. |
| 2 | Взаимосвязь между запасами и налогом на прибыль предприятия. | Законодательство не устанавливает никаких ограничений по части запасов. Поэтому уменьшение объекта налогообложения находится в прямой связи с уменьшением финансового результата в бухгалтерском учете. Использование метода ФИФО при списании запасов в условиях инфляции увеличит прибыль, поскольку на расходы в первую очередь будет списываться стоимость запасов, приобретенных по более низким ценам. К уменьшению прибыли (в условиях инфляции) приведет списание запасов по методу средневзвешенной стоимости,  |

Продолжение табл.1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
|  |  | поскольку средняя стоимость запасов в условиях инфляции будет больше, стоимости, определенной по методу ФИФО. |
| 3 | Взаимосвязь между себестоимостью продукции и налогом на прибыль. | Определение состава постоянных и переменных обще­производственных расходов, а также выбор базы распределения этих расходов влияет как на бухгалтерскую прибыль, так и на объект налогообложения. Если, например, предприятие работает с неполной загрузкой производственных мощностей, возникают нераспределённые постоянные общепроизводственные расходы, которые списываются на расходы периода, при этом уменьшая прибыль. |
| 4 | Взаимосвязь между резервами (обеспече-ниями) и налогом на прибыль. | Большинство бухгалтеров не создают резерв сомнительной задолженности, чтобы списать безнадежную задолженность в состав расходов напрямую. Но это не все резервы,можно влиять на финансовый результат отчетного периода путем создания резервов (обеспечений) на «отпуска работникам и другие выплаты, связанные с оплатой труда». Они не требуют корректировки бухгалтерского финансового результата на разницы. Если создание таких обеспечений провести в одном году, а расходы, под которые создаются обеспечения, возникнут в другом году, это позволит уменьшить не только бухгалтерскую прибыль, но и объект налогообложения того года, когда такие обеспечения созданы. |

Из таблицы 1 видно, что от учетной политики зависит достоверность и искажение налога на прибыль предприятия в зависимости от выбора различных методов учета.При выборе метода списания расходов(амортизация, методы списания ТМЦ и др.) можно законным способом искусственно искажать налог на прибыль, т.е. за счет уменьшения прибыли происходит, соответственно, снижение самого налога на прибыль. Поэтому необходимо проанализировать все методы учета и выбрать экономически выгодный для предприятия.

**Выводы.** Таким образом, налог на прибыль - это прямой налог, размер которого зависит от конечной финансовой деятельности предприятия любой формы собственности, то есть данный налог напрямую зависит от прибыли предприятия, которую оно получило за определенный налоговый период.При этом под прибылью (объектом налогообложения) предприятия подразумевается разница между его доходами и расходами отчетного периода.

На данный момент времени слабо изучена природа возникновения налоговых разниц, 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, исключающей подобные противоречия.

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
| **Список литературы** |
|  | Закон ДНР "О налоговой системе" от 25.12.2015№99-IНС (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://dnrsovet.su/zakon-o-nalogovoj-sisteme-donetskoj-narodnoj-respubliki |
|  | Учетная политика организации. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.monographies.ru/ru/book/section?id=4979 |
|  | П(С)БУ 17 "Налог на прибыль", [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://kodeksy.com.ua/ka/buh/psbu/17.htm |
|  | 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). |
|  | М(С)БУ 12 "Налог на прибыль". [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO12\_01012015.pdf] |
|  | П(С)БУ 15 "Доход" [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO15.aspx |
|  | П(С)БУ 16 "Расходы" [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx |
|  | Пархоменко В.Н Проблемы учета временных разниц / В.Н. Пархоменко // Вестник Киевского экономического института менеджмента, 2011 , №7 – С.195-201 |
|  | Голов С.Ф Проблемы учета временных разниц / С.Ф . Голов // Научный журнал "Бухгалтерский учет и аудит", 2010 , №27 – С.59-66 |
|  | Терминология учетной политики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.uchet24.ru/uchetpolitika.htm] |