

НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В УСЛОВИЯХ ФИНАНСОВОЙ НЕСТАБИЛЬНОСТИ

В статье рассматриваются актуальные проблемы совершенствования налога на прибыль в условиях финансовой нестабильности с целью создания стимулов для инвестиций, построения сбалансированной модели налогообложения прибыли предприятий с учетом их дальнейшего развития и максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему Республики Беларусь.

The article discusses actual problems of improvement of tax on profits in the conditions of financial instability with the aim of creating incentives for investments, build a balanced model of taxation of profits of enterprises, taking into account their further development and maximizing tax revenues to the budget system of the Republic of Belarus.

Ключевые слова: валовая прибыль; доходы; расходы; налог на прибыль; прибыль; налоговый учет; цена.

Key words: gross profit; income; expenses; profit tax; profit; tax accounting; price.

В настоящее время определение суммы налога на прибыль представляет собой достаточно трудоемкий и сложный процесс. Это обусловлено тем, что налог на прибыль исчисляется не из прибыли по данным бухгалтерского учета, а из валовой прибыли, которая определяется расчетным путем, исходя из положений Налогового кодекса Республики Беларусь. Кроме того, при определении фактической суммы налога на прибыль учитывается не только валовая прибыль, но и множество других аспектов, например, применяемые льготы.

Существуют различия и в определении иных показателей (таблица 1).

Таблица 1 – Показатели валовой прибыли и прибыли от реализации в бухгалтерском и налоговом учете

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Валовая прибыль	$ВП = \text{Выручка без косвенных налогов} - \text{Себестоимость}$	$ВП = \text{Прибыль от реализации} + \text{Внереализационные доходы} - \text{Внереализационные расходы}$
Прибыль от реализации	$\text{Прибыль от реализации} = \text{Выручка без косвенных налогов} - \text{Себестоимость} - \text{Управленческие расходы} - \text{Расходы на реализацию}$	$\text{Прибыль от реализации} = \text{Выручка без косвенных налогов} - \text{Затраты, учитываемые при налогообложении}$

Из данных таблицы 1 следует, что в бухгалтерском учете валовая прибыль представляет собой разность между выручкой от реализации товаров (работ, услуг), уменьшенной на суммы налогов и сборов, уплачиваемых из выручки, и себестоимостью с отражением по строке 030 Отчета о прибылях и убытках.

Вместе с тем для целей налогообложения под *валовой прибылью* понимается сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов [1]. Такая прибыль определяется расчетным путем и отражается в строке 10 декларации по налогу на прибыль.

Кроме того, прибыль от реализации в бухгалтерском учете не соответствует таковой в налоговом. Так, в бухгалтерском учете прибыль от реализации товаров (работ, услуг) представляет собой выручку от их реализации, уменьшенную на суммы налогов и сборов, уплачиваемых из выручки, за вычетом полной себестоимости товаров (работ, услуг). Этот показатель отражается в строке 060 Отчета о прибылях и убытках.

Таким образом, существующие несоответствия в показателях прибыли в бухгалтерском учете и для целей налогообложения существенно усложняют механизм определения суммы налога на прибыль и обуславливают необходимость ведения дополнительной отчетности, поскольку налоговый учет в организациях служит исключительно целям налогообложения и налогового контроля. Прибыль в целях налогообложения является базой для расчета налога на прибыль и не совпадает с таковой по данным бухгалтерского учета.

Исходя из того, что группировка статей в бухгалтерском и налоговом учетах различная, необходимо производить расчетные корректировки к данным бухгалтерского учета. Для этого применяются регистры налогового учета – специальные формы (таблицы), которые могут вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. В них на основе данных бухгалтерского учета отражается сводная информация об элементах налогового учета, при необходимости проводятся расчетные корректировки и показывается информация о показателях, принимаемых для определения размера налоговой базы по налогу на прибыль. При этом плательщики ведут отдельный учет выручки и затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг) по операциям, прибыль от которых освобождается от налога на прибыль или подлежит обложению по пониженным ставкам.

В регистрах налогового учета отражаются только показатели в стоимостном выражении, необходимые для исчисления налога на прибыль без отражения операций по счетам. Данные из регистров налогового учета переносятся в налоговую декларацию, где все показатели отражаются уже нарастающим итогом с начала календарного года.

В таблице 2 приведена классификация доходов и расходов организации, используемая в бухгалтерском и налоговом учете.

Таблица 2 – Доходы и расходы организации в бухгалтерском и налоговом учете

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Доходы организации	Доходы по видам деятельности	Выручка от реализации. Внереализационные доходы
Расходы организации	Расходы по видам деятельности	Затраты, учитываемые при налогообложении. Внереализационные расходы

В целях бухгалтерского учета доходы и расходы в зависимости от их характера, условий и направлений осуществления деятельности подразделяются следующим образом:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности;
- иные доходы и расходы.

Состав указанных доходов приведен в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 [2].

В свою очередь для целей налогообложения доходы признаются выручкой от реализации, либо внереализационными доходами, а расходы – затратами по производству и реализации, учитываемыми при налогообложении, либо внереализационными расходами. Состав внереализационных доходов и расходов, применяемых в налоговом учете, приведен соответственно в статьях 128 и 129 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК).

Следует обратить внимание на то, что в рамках налогового учета отсутствует понятие доходов по видам деятельности, в связи с этим в одном случае доходы относятся к выручке от реализации, в другом – к внереализационным доходам. Так, доходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска, в бухгалтерском учете отражаются как доходы от финансовой деятельности, а в налоговом учете – как выручка от реализации имущественных прав. Проценты, начисляемые банком за пользование денежными средствами, находящимися на расчетном счете организации, являются в бух-

галтерском учете доходами от инвестиционной деятельности, а в налоговом учете – внереализационными доходами.

Также существуют и некоторые особенности признания и отражения в бухгалтерском учете отдельных видов внереализационных доходов. Например, доходы в виде процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, а также процентов за пользование банком денежными средствами, находящимися на расчетном счете (подпункт 3.5 ст. 128 НК), соответствуют процентам, причитающимся к получению в следующем году, и признаются в бухгалтерском учете доходами ежемесячно (пункт 25 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов).

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс Республики Беларусь не содержит исчерпывающего перечня учитываемых при налогообложении затрат. Для целей налогообложения приведены лишь принципы формирования некоторых из них. Таким образом, в налогообложении прибыли действует разрешительный принцип формирования затрат предприятия, учитываемых при налогообложении. Это означает, что все затраты, произведенные организацией при производстве и реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), могут быть учтены при определении налогооблагаемой базы при условии, что они не включены в состав затрат, не учитываемых при налогообложении.

Следовательно, для того чтобы какие-либо *расходы были признаны затратами*, учитываемыми при налогообложении, они должны удовлетворять следующим требованиям:

- должны иметь стоимостную оценку;
- должны быть понесены в процессе производства и реализации продукции, товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- должны быть отражены в бухгалтерском учете;
- не должны быть поименованы в ст. 131 НК.

Свободная трактовка произведенных предприятием при производстве и реализации продукции затрат существенно расширяет возможности плательщиков в отношении уменьшения налогооблагаемой базы, а значит, и суммы налога на прибыль. Следует подчеркнуть, что оптимизация и максимальное включение налоговых затрат в состав, учитываемых при налогообложении, направлена на то, чтобы организации уплачивали налог на прибыль исходя из фактически понесенных затрат.

При этом для того чтобы в полном объеме включить произведенные предприятием затраты в состав учитываемых при налогообложении, необходимо установить прямую связь между понесенными расходами и процессом производства и реализации товаров (работ, услуг).

Вместе с тем подход к определению той грани, какие расходы и доходы связаны с производством, а какие не связаны, но при этом необходимы для осуществления деятельности организации, зачастую является относительным и субъективным. Это вынуждает плательщиков и проверяющих либо обращаться за дополнительными разъяснениями в налоговые органы, либо не уменьшать налогооблагаемую базу, изымая при этом значительные суммы денежных средств из оборота, либо отстаивать свои интересы в суде. В данном случае неправильно отнесенные к затратам, учитываемым при налогообложении, расходы рассматриваются как уменьшение или сокрытие налогооблагаемой базы. Следовательно, чтобы избежать применения штрафных санкций, бухгалтерам предприятий необходимо систематически повышать уровень профессиональной подготовки и следить за изменениями в налоговом законодательстве.

Кроме того, в настоящее время отдельные виды затрат на производство и реализацию продукции, товаров (работ, услуг) учитываются при расчете налога на прибыль в пределах установленных норм. Данное обстоятельство существенно затрудняет расчет налога на прибыль для организаций, поскольку в этой области допускаются ошибки при ведении бухгалтерского и налогового учета. Так, например, затраты на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов, командировочные расходы, а также убытки от недостачи имущества и (или) его порчи учитываются в бухгалтерском учете в полном размере, а в налоговом – только сверх норм, установленных в соответствии с законодательством.

Таким образом, различия в составе и порядке отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения обуславливают необходимость осуществления расчетных корректировок учетной информации. Это, в свою очередь, увеличивает временные затраты бухгалтеров, связанные с определением суммы налога на прибыль, что в конечном итоге снижает точность расчета налога. Следовательно, необходимо максимально сблизить бухгалтерский и налоговый учет, поскольку разделение создает спорные вопросы в области отраже-

ния отдельных элементов, заставляет организации дважды рассчитывать выручку, себестоимость, прибыль, что также добавляет значительный объем учетной работы. Для достижения указанной цели следует создать единую систему показателей прибыли, которая бы позволила свести к минимуму корректировки, производимые в рамках налогового учета.

Как было уже отмечено, одним из условий построения оптимальной модели налогообложения прибыли является уточнение спорных вопросов налогового законодательства. С 1 января 2012 г. вступила в силу ст. 30-1 Налогового кодекса Республики Беларусь, согласно положениям которой налоговые органы вправе проверять соответствие цен, примененных плательщиком, уровню рыночных цен по внешнеторговым сделкам, когда их сумма превышает установленный НК размер, и по сделкам с недвижимостью (т. е. выявлять факты применения плательщиком трансфертных цен).

Трансфертные цены – цены, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, соответствующих рыночным условиям, прибыль от осуществления которых могла бы быть получена лицами, являющимися сторонами сделки, но в следствие указанного отличия не была получена.

Рыночными ценами на товар (работу, услугу) признаются цены, сложившиеся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических условиях.

Если налоговыми органами в ходе проверки юридического лица Республики Беларусь, являющегося плательщиком налога на прибыль, будет выявлено отклонение более чем на 20% примененных им цен от уровня рыночных цен, в результате чего в бюджет был недоплачен налог на прибыль, налоговый орган при отсутствии предусмотренных Налоговым кодексом Республики Беларусь обстоятельств, обусловивших применение плательщиком надбавок (скидок), или документального подтверждения, предоставленного плательщиком, о том, что примененная им цена является рыночной, вправе вынести решение о корректировке налоговой базы по налогу на прибыль и допричислить налог на прибыль таким образом, как если бы результаты этой сделки (сделок) были отражены плательщиком исходя из рыночных цен на соответствующие товары (работы, услуги).

По нашему мнению, исходя из современной отечественной практики ст. 30-1 НК «Принципы определения цены на товары (работ, услуги) для целей налогообложения» следует существенно доработать. Конкретного перечня источников информации о ценах данная статья не приводит. Таким образом, перечень источников информации, которые могут быть использованы при подтверждении цены сделки, практически не ограничен. Решение, считать ли данные налогоплательщика убедительными и исчерпывающими, принимают уполномоченные налоговые органы.

По нашему мнению, во избежание разногласий и конфликтов между налогоплательщиками и представителями налоговых органов необходимо закрепить закрытый перечень документов, которые могут быть использованы для подтверждения «рыночности» цены, включив в него только официальные отчеты и информацию биржевых, таможенных и государственных структур (как отечественных, так и зарубежных).

Таким образом, в период финансово-экономической нестабильности стоит уделять особое внимание вопросам совершенствования налогового законодательства и налогового администрирования.

Список использованной литературы

1. **Налоговый** кодекс Республики Беларусь (особенная часть) : принят Палатой представителей Нац. собр. Респ. Беларусь 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г. : текст кодекса по состоянию на 1 янв. 2017 г. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.

2. **Об утверждении** Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.