

Налог на прибыль и нормируемые затраты

Т.В. Касаева^а, О. В. Васёха^б

Витебский государственный технологический университет, Республика Беларусь

E-mail: ^аkasaevatv@mail.ru, ^бvasiokha@gmail.com

Аннотация. В данной статье производится оценка влияния изменений, внесенных в Налоговый кодекс Республики Беларусь с 1 января 2019 года, на сумму затрат организации, учитываемых при определении налоговой базы для расчета налога на прибыль. Предпринимается попытка разработки факторной модели, которая позволяет акцентировать внимание организации на основных показателях, формирующих величину налога на прибыль.

Ключевые слова: затраты, нормируемые затраты, прочие нормируемые затраты, налоговая база, налог на прибыль.

Income Tax and Limited Costs

T. Kasayeva^a, V. Vasiokha^b

Vitebsk State Technological University, Republic of Belarus

E-mail: ^akasaevatv@mail.ru, ^bvasiokha@gmail.com

Annotation. This article evaluates the impact of changes made to the Tax Code of the Republic of Belarus from January 1, 2019 on the amount of the organization's costs that are taken into account when determining the tax base for the calculation of income tax. Authors proposed a factor model that allows focusing on the main indicators of income tax.

Key words: costs, limited costs, other limited costs, tax base, profits tax.

Затраты организации являются объектом постоянного пристального внимания как со стороны самого экономического субъекта, так и со стороны государства. Особое место в структуре затрат организации занимают нормируемые затраты, учитываемые при налогообложении, так как они участвуют в формировании налоговой базы, которая, в свою очередь, влияет на размер налога на прибыль. Основным документом, регламентирующим порядок включения тех или иных затрат в состав затрат, учитываемых при налогообложении, является Налоговый кодекс Республики Беларусь (далее – НК РБ) [1].

С 1 января 2019 года вступила в силу новая редакция НК РБ, которая внесла существенные изменения в налогообложение прибыли. Была введена новая статья «нормируемые затраты». В ней установлено, что при расчете налога на прибыль совокупный размер прочих нормируемых затрат не может превышать 1 % выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и сумм доходов от операций по сдаче в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование имуществом с учетом НДС (п. 3 ст. 171 НК РБ).

Это нововведение вызвало большое количество вопросов среди специалистов. В связи с этим особую актуальность приобретают вопросы оценки влияния произошедших изменений на налогообложение.

В данном исследовании предпринимается попытка количественной оценки указанных изменений на размер налога на прибыль коммерческой организации «Ромашка» (название изменено с целью сохранения конфиденциальности).

В организации «Ромашка» прочие нормируемые затраты были выделены в отдельный объект учета. Для упрощения в дальнейшем связанных с ними расчетов они калькулируются в таблице и используются в качестве справочной информации (табл. 1). Данные приведены за 2 квартал 2019 года.

В текущем периоде выручка организации составила 2976303,23 руб. (строка 1). Прочие нормируемые затраты составили 153889,84 руб. (строка 2). Предельная сумма затрат рассматриваемой организации для включения в декларацию представлена в строке 3 в размере 29763,03 руб. (строка 1 x 1%). То есть эта сумма будет вычитаться из налоговой базы, в то время как сумма нормируемых затрат, не включенных в декларацию (строка 4), равна 123926,81 руб. (строка 2 – строка 3).

Расчет налоговой базы и суммы налога на прибыль в текущем периоде (то есть с 1 января 2019 года) приводится в таблице 2, которая представляет собой фрагмент декларации по налогу на прибыль организации «Ромашка».

Таблица 1 – Прочие нормируемые затраты организации «Ромашка»

№ п/п	Наименование показателя	Сумма, руб.
1.	Выручка, в том числе:	2 976 303,23
1.1	выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав	2 975 215,24
1.2	выручка от реализации ОС, НА, вложений в долгосрочные активы	–
1.3	доходы от операций по сдаче в аренду	1 087,99
1.4	доходы от реализации (погашения) ценных бумаг	–
2	Прочие нормируемые затраты, в том числе:	153 689,84
2.1	прочие затраты в себестоимости	90 748,08
2.2	прочие затраты в расходах по текущей деятельности	62 941,76
2.3	прочие расходы в расходах по финансовой деятельности	–
3	Предельная сумма затрат для включения в декларацию	29 763,03
4	Сумма нормируемых затрат, не включенных в декларацию	123 926,81

Источник: составлено автором.

Таблица 2 – Расчет налоговой базы и суммы налога на прибыль организации «Ромашка» согласно законодательству с 1 января 2019 года

№ п/п	Наименование показателей	Сумма, руб.
Расчет налоговой базы		
1	Выручка (доходы) от реализации: выручка (доходы) от реализации произведенных товаров (работ, услуг): товаров, приобретенных для последующей реализации; имущественных прав, ценных бумаг	2 976 303,23
2	Затраты, учитываемые при налогообложении, в том числе:	2 583 816,11
2.1	нормируемые затраты	62 594,40
2.2	прочие нормируемые затраты	29 763,03
3	Налоги и сборы	7 869,22
4	Сальдо внереализационных доходов и расходов (строка 4.1 – строка 4.2)	– 62 291,81
4.1	внереализационные доходы	1 114,62
4.2	внереализационные расходы	63 406,43
5	Валовая прибыль (строка 1 – строка 2 – строка 3 + строка 4)	322 326,09
6	Убыток (строка 1 – строка 2 – строка 3 + строка 4)	–
7	Налоговая база (строка 5 + строка 6)	322 326,09
Расчет суммы налога на прибыль		
8	Налог на прибыль по валовой прибыли (строка 7 x ставка 18%), перенесенных убытков нет	57 018,69

Источник: составлено автором.

Путем вычитания из выручки совокупной суммы затрат, учитываемых при налогообложении, и добавления к ней сальдо внереализационных доходов и расходов, мы получаем налоговую базу, равную 322326,09 руб.

Налог на прибыль определяем умножением налоговой базы на ставку налога на прибыль – 18 %. Он составил 57018,69 руб.

Для сравнения величины налога на прибыль, определяемого в соответствии с нормативно-правовыми актами, действовавшими до 1 января 2019 года и после указанной даты, проведен расчет

налоговой базы и налога на прибыль в условиях предыдущей редакции НК РФ.

Данные, необходимые для расчетов, представлены в таблице 3.

В старой редакции НК РФ для целей налогообложения командировочные расходы, расходы на ТЭР, суммы недостач, потерь и (или) порчи имущества, по которым имелись нормы естественной убыли, а также затраты по контролируемой задолженности нормировались так же, но в составе налогооблагаемых учитывались в полном размере [2].

Таблица 3 – Исходные данные для расчета налоговой базы и суммы налога на прибыль организации «Ромашка»

№ п/п	Наименование показателя	Сумма, руб.
1	Выручка:	2 976 303,23
2	Затраты, учитываемые при налогообложении, в том числе:	2 677 979,89
2.1	нормируемые затраты	62 594,40
2.2	прочие нормируемые затраты	153 689,84
3	Сумма нормируемых затрат, включенных в декларацию (строка 2.1 + строка 2.2)	216 284,24

Источник: составлено автором.

Из таблицы 3 мы видим, что размер прочих нормируемых затрат, учитываемых при налогообложении, до нововведения составил бы 216284,24 руб. (строка 2.1 + строка 2.2). Это в 7 раз

больше фактической суммы 2019 года. Используя полученные данные, рассчитаем сумму налога на прибыль (расчеты представлены в таблице 4).

Таблица 4 – Расчет налоговой базы и суммы налога на прибыль организации «Ромашка» согласно законодательству до 1 января 2019 года

№ п/п	Наименование показателей	Сумма, руб.
Расчет налоговой базы		
1	Выручка (доходы) от реализации: выручка (доходы) от реализации произведенных товаров (работ, услуг): товаров, приобретенных для последующей реализации; имущественных прав, ценных бумаг	2 976 303,23
2	Затраты, учитываемые при налогообложении, в том числе:	2 677 979,89
2.1	нормируемые затраты	62 594,40
2.2	прочие нормируемые затраты	153 689,84
3	Налоги и сборы	7 869,22
4	Сальдо внереализационных доходов и расходов (строка 4.1 – строка 4.2)	– 62 291,81
4.1	внереализационные доходы	1 114,62
4.2	внереализационные расходы	63 406,43
5	Валовая прибыль (строка 1 – строка 2 – строка 3 + строка 4)	228 162,31
6	Убыток (строка 1 – строка 2 – строка 3 + строка 4)	–
7	Налоговая база (строка 5 + строка 6)	228 162,31
Расчет суммы налога на прибыль		
8	Налог на прибыль по валовой прибыли (строка 7 х ставка 18%), перенесенных убытков нет	41 069,22

Источник: составлено автором.

В условиях предыдущей редакции НК РФ, то есть до 1 января 2019 года, налоговая база составила бы 228162,31 руб., что на 94163,78 руб. меньше фактической суммы 2019 года (для сравнения – 322326,09 руб.). Следовательно, налог на прибыль также составил бы значительно меньшую сумму – 41069,22 руб., что на 15949,47 руб. меньше фактической (для сравнения – 57018,69 руб.).

Такая существенная разница позволяет сделать вывод о том, что на практике изменение порядка расчета прочих нормируемых затрат для отдельных экономических субъектов приводит к увеличению налоговой базы, а значит и к увеличению размера налога на прибыль.

Однако нововведение можно рассматривать и с другой стороны. Все, что в рамках законодательства, –

это затраты. Ограничивается то, что установлено нанимателем добровольно сверх законодательных нормативов. То есть, с этой точки зрения, организации «добровольно» принимают на себя «обязательство» в виде прочих нормируемых затрат.

Особый интерес для исследования представляет количественная оценка влияния нормируемых затрат на размер налога на прибыль. Необходимость расчета затрат, учитываемых при налогообложении, возникает на этапе определения налоговой базы. Для анализа нормируемые затраты нельзя рассматривать как отдельно взятое явление. Поэтому, чтобы оценить их влияние, сначала необходимо произвести расчет налоговой базы, так как нормируемые затраты являются лишь одним из

компонентов, составляющих ее, а затем определить размер налога на прибыль.

Составим факторную модель, позволяющую акцентировать внимание на основных показателях, формирующих величину налога на прибыль:

$$H_{\text{приб}} = (D - Z_H - H + C_B) \times C_H, \quad (1)$$

где D – доходы (выручка) от реализации товаров (работ, услуг), руб.; Z_H – затраты, учитываемые при налогообложении, руб.; H – налоги и сборы, уплачиваемые из выручки, руб.; C_B – сальдо внереализационных доходов и расходов, руб.; C_H – ставка налога на прибыль, %.

Для оценки обособленного включения в налоговую базу таких факторов, как нормируемые затраты и прочие нормируемые затраты, факторная модель может быть преобразована следующим образом:

$$H_{\text{приб}} = (D - Z - HZ - PHZ - H + C_B) \times C_H, \quad (2)$$

где D – доходы (выручка) от реализации товаров (работ, услуг), руб.; Z – затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), руб.; HZ – нормируемые затраты, руб.; PHZ – прочие нормируемые затраты, руб.; H – налоги и сборы, уплачиваемые из выручки, руб.; C_B – сальдо внереализационных доходов и расходов, руб.; C_H – ставка налога на прибыль, %.

Проведем факторный анализ налога на прибыль с использованием предложенной модели. Для этого сопоставим данные декларации по налогу на прибыль коммерческой организации «Ромашка» за аналогичные периоды – 2 квартал 2018 года и 2 квартал 2019 года (табл. 5).

Таблица 5 – Исходные данные для факторного анализа налога на прибыль организации «Ромашка»

№ п/п	Наименование показателей	Период		Отклонение, руб.
		2 кв. 2018	2 кв. 2019	
1	Выручка (доходы) от реализации товаров (работ, услуг), руб.	2 950 731,18	2 976 303,23	25 572,05
2	Затраты по производству и реализации, руб.	2 533 818,12	2 491 458,68	– 42 359,44
3	Нормируемые затраты, руб.	47 043,11	62 594,40	15 551,29
4	Прочие нормируемые затраты, руб.	113 689,84	29 763,03	– 83 926,81
5	Налоги и сборы, руб.	3 202,88	7 869,22	4 666,34
6	Сальдо внереализационных доходов и расходов, руб.	– 59 913,62	– 62 291,81	– 2 378,19
7	Валовая прибыль, руб.	193 063,61	322 326,09	129 262,48
8	Ставка налога на прибыль, %	18,00	18,00	–
9	Сумма налога на прибыль, руб.	34 751,45	57 018,69	22 267,24

Источник: составлено автором.

Налог на прибыль, уплаченный коммерческой организацией в 2019 г., составил 57018,69 руб., а в 2018 г. – 34751,45 руб. Следовательно, сумма налога на прибыль возросла на 22267,24 руб.

Определим влияние факторов на увеличение налога на прибыль. Расчет влияния факторов на изменение суммы налога на прибыль произведем в

таблице 6 с использованием метода абсолютных разниц. При этом следует принять во внимание, что расчет влияния налогов, затрат, а также сальдо внереализационных доходов и расходов берется с противоположным знаком, так как при их увеличении сумма налога на прибыль снижается.

Таблица 6 – Расчет влияния факторов на изменение налога на прибыль организации «Ромашка»

Факторы	Расчет	Влияние факторов
Изменение суммы валовой прибыли	$(322\,326,09 - 193\,063,61) \times 18 / 100$	22 267,24
Изменение выручки от реализации товаров (работ, услуг)	$(2\,976\,303,23 - 2\,950\,731,18) \times 18 / 100$	4 602,97
Изменение затрат по производству и реализации	$-(2\,491\,458,68 - 2\,533\,818,12) \times 18 / 100$	7 624,69
Изменение нормируемых затрат	$-(62\,594,40 - 47\,043,11) \times 18 / 100$	– 2 799,23
Изменение прочих нормируемых затрат	$-(29\,763,03 - 113\,689,84) \times 18 / 100$	15 106,83
Изменение налогов и сборов	$-(7\,869,22 - 3\,202,88) \times 18 / 100$	– 839,95
Изменение сальдо внереализационных доходов и расходов	$-(62\,291,81 - 59\,913,62) \times 18 / 100$	– 1 428,08
Изменение ставки налога	–	–
Итого	$57\,018,69 - 34\,751,45$	22 267,24

Источник: составлено автором.

Расчет изменения налога на прибыль показал, что сумма налога на прибыль во 2 квартале 2019 г. по сравнению со 2 кварталом 2018 г. возросла на 22267,24 руб. Так как ставка налога в течение анализируемого периода не изменялась, следовательно, сумма налога увеличилась только за счет налоговой базы.

При формировании налоговой базы наибольшее влияние на изменение налога на прибыль оказало уменьшение размера прочих нормируемых затрат на 83926,81 руб., что привело к увеличению налога на 15106,83 руб. Во многом такое значительное изменение объясняется изменениями в НК РБ 2019 года. Кроме того, налог на прибыль увеличился на 7624,69 руб. за счет уменьшения затрат по производству и реализации на 42359,44 руб., и на

4602,97 руб. за счет увеличения выручки от реализации товаров (работ, услуг) на 25572,05 руб.

Уменьшение налоговой базы в отчетном периоде на 2799,23 руб. обусловлено снижением нормируемых затрат на 15551,29 руб. Увеличение налогов и сборов на 4666,24 руб. также привело к уменьшению налога на прибыль на 839,95 руб. Уменьшение сальдо внереализационных доходов и расходов на 2378,19 руб. снизило налог на прибыль на 1428,08 руб.

Таким образом, результаты проведенного исследования показали, что размер налога на прибыль в значительной степени зависит от величины прочих нормируемых затрат, учитываемых при расчете налоговой базы (рис. 1).

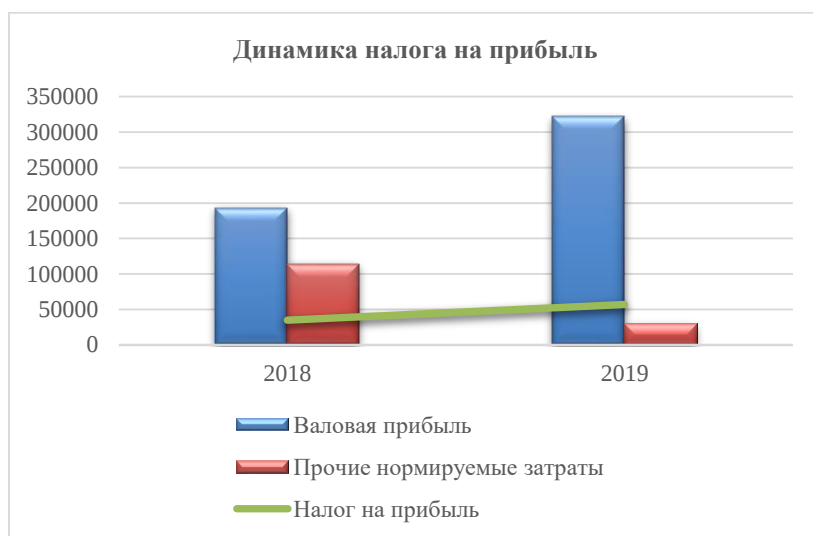


Рисунок 1 – Динамика налога на прибыль

Изменения В НК РБ 2019 года законодателем были представлены в качестве меры по снижению налоговой нагрузки для организаций.

Однако данные проведенного исследования показали, что увеличение налога на прибыль в 2019

году в основном связано с изменением порядка расчета прочих нормируемых затрат. Это позволяет сделать вывод о том, что на практике указанное нововведение негативно сказывается на финансовых результатах деятельности коммерческих организаций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 19 декабря 2002 г., № 166-3 : Принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г. : одобр. Советом Республики 2 декабря 2002 г. // Эталон. – Режим доступа: http://etalonline.by/document/?regnum=hk0200166&q_id=1028740. – Дата доступа: 21.12.2020.
2. Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 22.02.2019 № 2–2–10/00460 «О нормируемых затратах» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nalog.gov.by/ru/razjasnenija_ru/view/r-pismo-ministerstva-po-nalogam-i-sboram-respubliki-belarus-2-2-10-00460-ot-22022019-o-normiruemyx-zatratax-32395/. – Дата доступа: 21.12.2020.

REFERENCES

1. Tax Code of the Republic of Belarus [Electronic resource] : December 19, 2002, No. 166-3: Adopted by the House of Representatives on November 15, 2002: approved. Council of the Republic on December 2, 2002 // Etalon. – Access mode: http://etalonline.by/document/?regnum=hk0200166&q_id=1028740. – Date of access: 21.12.2020.
2. Letter of the Ministry of Taxes and Duties of the Republic of Belarus dated 02.22.2019 No. 2–2–10 / 00460 "On standardized costs" [Electronic resource]. – Access mode: http://www.nalog.gov.by/ru/razjasnenija_ru/view/r-pismo-ministerstva-po-nalogam-i-sboram-respubliki-belarus-2-2-10-00460-ot-22022019-o-normiruemyx-zatratax-32395/.

pismo-ministerstva-po-nalogam-i-sboram-respubliki-belarus-2-2-10-00460-ot-22022019-o-normiruemyx-zatrataxr-32395/. – Date of access: 21.12.2020.

SPISOK LITERATURY

1. Nalogovyj kodeks Respubliki Belarus' [Jelektronnyj resurs] : 19 dekabnja 2002 g., № 166-3 : Prinjat Palatoj predstavitelej 15 nojabrja 2002 g. : odobr. Sovetom Respubliki 2 dekabnja 2002 g. // Jetalon. – Rezhim dostupa: http://etalonline.by/document/?regnum=hk0200166&q_id=1028740. – Data dostupa: 21.12.2020.
2. Pis'mo Ministerstva po nalogam i sboram Respubliki Belarus' ot 22.02.2019 № 2–2–10/00460 «O normiruemyh zatratah» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: http://www.nalog.gov.by/ru/razjasnenija_ru/view/r-pismo-ministerstva-po-nalogam-i-sboram-respubliki-belarus-2-2-10-00460-ot-22022019-o-normiruemyx-zatrataxr-32395/. – Data dostupa: 21.12.2020.

Статья поступила в редакцию 28.05.2020