

УДК657.1.012.1

ОПТИМИЗАЦИЯ ПРОЦЕССА УЧЁТА РАСЧЁТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Азыдова А.Ч.¹

Студентка 4 курса бакалавриата по направлению

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Российский экономический университет им. Г.В.Плеханова

Москва, Россия

Павленко О.В.

студентка 4 курса бакалавриата по направлению

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Российский экономический университет им. Г.В.Плеханова

Москва, Россия

Аннотация: В статье рассматривается учёт расчётов по налогу на прибыль в соответствии с действующим Положением по бухгалтерскому учёту - приводятся примеры, рассматривается целесообразность расчетов. Кроме того, авторы предлагают альтернативный метод учёта расчетов по налогу на прибыль и его преимущества в целях оптимизации процесса бухгалтерского учета на указанном участке.

Ключевые слова: временная разница, налог на прибыль, отложенный налоговый актив, отложенное налоговое обязательство.

OPTIMIZATION FOR INCOME TAX ACCOUNTING

Azydova A.Ch.

¹ Научный руководитель - **Верников Виталий Александрович**, доцент кафедры бухгалтерского учёта и налогообложения, к.э.н. Российского экономического университета им. Г.В.Плеханова, Москва, Россия

*the student of the fourth rates of a bachelor degree in the direction of
"Financial accounting, analysis and audit"*

Plekhanov Russian University of Economics

Moscow, Russia

Pavlenko O.V.

*the student of the fourth rates of a bachelor degree in the direction of
"Financial accounting, analysis and audit"*

Plekhanov Russian University of Economics

Moscow, Russia

Abstract: the article presents income tax calculations accounting according to current Accounting Rule. The authors give an example of calculations mentioned above and consider their practicality. Also an alternative method of income tax calculations accounting is looked into by the authors in order to optimize the accounting process

Key words: temporary differences, profit tax, deferred tax asset, deferred tax liability.

Доходы и расходы в бухгалтерском и налоговом учёте могут признаваться по-разному. Вследствие этого факта возникают разницы, которые необходимо учитывать для того чтобы связать бухгалтерскую и налоговую прибыли. Нормативно-правовой базой в этом вопросе является Положение по бухгалтерскому учёту (ПБУ) 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль». На наш взгляд, ПБУ 18/02 является одним из самых сложных, поскольку бухгалтеру приходится рассчитывать по каждой операции временные или постоянные разницы, а затем отложенные налоговые активы (ОНА), (ПНА), постоянные налоговые обязательства (ПНО). Для того чтобы разобраться, к какому типу относится возникшая разница (постоянная или временная), воспользуемся следующей схемой:

Постоянные и временные разницы



При применении организацией ПБУ 18/02 разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью отражаются отдельными проводками. Приведём пример учёта постоянных разниц. Главное отличие постоянной разницы от временной в том, что расхождение между налоговым учетом и бухгалтерским никогда не погасится в будущем. Постоянные разницы учитываются одновременно в тот момент, когда они возникли. Чтобы верно составить проводки, нужно определить: приведет эта разница к постоянному налоговому активу или обязательству. Сначала необходимо узнать, в части доходов или расходов возникла разница. Далее сравнить, где сумма больше – в налоговом учете или бухгалтерском.² Рассмотрим пример с конкретными цифрами:

Организация истратила на представительские расходы 150 000 руб. Бухгалтер принял эту сумму в расходы по бухгалтерскому учету. Фонд оплаты

² Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова. - М.: Проспект, 2016

труда (ФОТ) в данном периоде составил 200 000 руб. Поэтому в налоговом учете бухгалтер смог учесть только 8000 руб. – в пределах лимита 4 процента от ФОТ. Бухгалтер сравнил расходы: в бухгалтерском учете их сумма больше, чем в налоговом (150 000 руб. > 8000 руб.). Возникает положительная постоянная разница в сумме 142 000 руб. (150 000 руб. – 8000 руб.). Сумма постоянного налогового обязательства (ПНО) равна 28 400 руб. (142 000 руб. × 20%). На эту сумму бухгалтер должен сделать проводку:

Дебет 99 Кредит 68

– 28 400 руб. – отражена сумма постоянного налогового обязательства (ПНО).

Далее рассмотрим пример учёта временных разниц. Главное отличие временной разницы от постоянной в том, что со временем расхождение по ней между налоговым и бухгалтерским учетом погасится. Временная разница возникает, если доход или расход в бухгалтерском учете учитывают в одном периоде, а в налоговом – в другом. Временные разницы делят на вычитаемые (ВВР) и налогооблагаемые (НВР). Чтобы верно составить проводки, необходимо определить: приведет эта разница к отложенному налоговому активу или обязательству. Сначала необходимо узнать, в части доходов или расходов возникла разница. Далее сравнить, где сумма больше – в налоговом учете или бухгалтерском.³ Рассмотрим конкретный пример:

Организация приобрела автомобиль. Первоначальная стоимость – 972 000 руб. (без учета НДС). Бухгалтер отнес транспортное средство ко второй амортизационной группе и установил срок полезного использования 36 месяцев. В учетной политике организация использует амортизационную премию. Бухгалтер единовременно списал 10 процентов от первоначальной стоимости автомобиля. Сумма ежемесячной амортизации в первом месяце составит:

– в бухгалтерском учете – 27 000 руб. (972 000 руб.: 36 мес.);

– в налоговом учете – 121 300 руб. (97 200 руб. + 24 300 руб.),

где:

³ Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник / Н.Л. Вещунова. - М.: Проспект, 2013

97 200 руб. – амортизационная премия: $972\,000 \text{ руб.} \times 10\%$;

24 300 – сумма ежемесячной амортизации за вычетом амортизационной премии: $(972\,000 \text{ руб.} - 97\,200 \text{ руб.}) : 36 \text{ мес.}$

Сумму 27 000 руб. бухгалтер должен включить в расходы на амортизацию по бухгалтерскому учету в первом месяце. Сумму 121 300 руб. бухгалтер должен включить в расходы на амортизацию по налоговому учету в первом месяце. Возникнет налогооблагаемая временная разница в сумме 94 300 руб. $(121\,300 - 27\,000)$. Сумма отложенного налогового обязательства (ОНО) составит 18 860 руб. $(94\,300 \text{ руб.} \times 20\%)$. Бухгалтеру необходимо сделать запись:

Дебет 68 Кредит 77

– 18 860 руб. – отражена сумма отложенного налогового обязательства (ОНО).

Со второго месяца и до конца срока амортизации бухгалтер будет ежемесячно списывать в расходы:

– в бухгалтерском учете – 27 000 руб.;

– в налоговом учете – 24 300 руб.

Расход на амортизацию в бухгалтерском учете станет больше, чем в налоговом, на 2700 руб. $(27\,000 \text{ руб.} - 24\,300 \text{ руб.})$. То есть временная разница ежемесячно будет гаситься на сумму отложенного налогового обязательства (ОНО) 540 руб. $(2700 \times 20\%)$. Данную сумму бухгалтер ежемесячно будет отражать, пока вся сумма ОНО не погасится. Проводку он сделает:

Дебет 77 Кредит 68

– 540 руб. – погашено отложенное налоговое обязательство (ОНО).

Примеры выше наглядно показывают трудоёмкость процесса определения ПНО, ПНА, ОНО и ОНА, поэтому возникает вопрос: существует ли альтернативный метод, при котором можно обойтись без таких расчётов? Налоговый и бухгалтерский учёт – совершенно разные системы учёта, и налог на прибыль должен рассчитываться по правилам, изложенным в Налоговом Кодексе, а не путём корректировок данных бухгалтерского учёта. Это дает возможность изменить подход к выбору применяемого метода расчета

отложенных налоговых платежей. А именно, отказаться от выявления разниц по каждому доходу и расходу, минимизировать расчеты и получить требуемые цифры с меньшими трудозатратами.

Обратимся к МСФО. До 1996 года применялся метод отсрочки, при котором в качестве первичных данных принимались показатели отчета о прибылях и убытках: доходы и расходы. Опираясь на них фиксировались налоговые разницы, рассчитывался текущий налог на прибыль, а также часть отложенного налога, образовавшаяся или погасившаяся за прошедший период. Позже была принята новая редакция стандарта МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Так, на смену методу отсрочки пришел балансовый. Он является более эффективным и позволяет значительно упростить учетный процесс. По нашему мнению, основной путь упрощения учета в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 заключается в применении балансового метода.

Суть балансового метода заключается в том, что временная разница выявляется исходя из сравнения стоимости актива или обязательства, которая не совпадает в бухгалтерском и налоговом учете.⁴ Применяется балансовый метод следующим образом: определяем стоимость наших активов и обязательств не пообъектно, а по статьям бухгалтерского баланса. Затем, находим аналогичные данные стоимости той же группы активов или обязательств в системе налогового учета. Определяем разницу между их стоимостью. Прodelываем этот алгоритм по всем балансовым статьям. После суммируем все получившиеся разницы, они могут быть как положительными, так и отрицательными. В результате, получаем одну временную разницу – вычитаемую или налогооблагаемую. Разница умножается на ставку налога на прибыль. Таким образом, мы получаем отложенный налоговый актив, который соответствует вычитаемой временной разнице или отложенное налоговое обязательство, соответствующее налогооблагаемой временной разнице. Исключением являются случаи, когда организация платит налог на прибыль в нескольких регионах, в которых могут применяться различные ставки налога на

⁴Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 "Налоги на прибыль"

прибыль. В этом случае, временные разницы необходимо рассчитывать отдельно. Завершающим этапом данного метода будет служить определение изменения ОНА или ОНО по сравнению с предыдущей отчетной датой. Таким образом, получаем либо расход, либо доход.

Необходимо разобраться с легитимностью применения данного метода. В п. 8 ПБУ 18/02 представлено определение термина «временные разницы», в котором объясняется что это такое и как возникают. Данное определение не предоставляет конкретных указаний или алгоритмов, как именно учитывать такие разницы. Однако, об этом говорится в последнем абзаце п. 3 ПБУ 18/02. Он регулирует метод учета временных разниц: «в аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница». Необходимо отметить, что ПБУ 18/02 не только допускает применение балансового метода учета временных разниц, а именно так предписывает вести их учет.

Подводя итог, необходимо отметить, что ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль» является одним из наиболее сложных и трудоёмких для бухгалтера, в связи с чем возникает вопрос о возможности и целесообразности упрощения учёта. В статье рассмотрен альтернативный метод расчётов – балансовый, при помощи которого процесс учёта значительно упрощается, поскольку определение стоимости активов и обязательств определяется не пообъектно, а по статьям бухгалтерского баланса. Затем проводится сравнение с налоговым учётом, и в результате бухгалтер получает всего одну величину временной разницы – вычитаемую или налогооблагаемую. Рассчитываются ОНО или ОНА, а затем проводится сравнение данных величин с предыдущим отчётным периодом. Таким образом, сравнивая альтернативный метод с «классическим», объём расчётов которого также представлен в статье, мы полагаем, что применение первого упростит ведение учёта расчётов по налогу на прибыль.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02 (в ред. Приказа Минфина РФ от 11.02.2008 N 23н)
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 "Налоги на прибыль" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018)
3. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник / Н.Л. Вещунова. - М.: Проспект, 2013. - 848 с.
4. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова. - М.: Проспект, 2016. - 424 с.