

Курчян Елена Петровна
студентка
Институт магистратуры
Санкт-Петербургский государственный экономический университет
Россия, г. Санкт-Петербург
e-mail: tanasis.rahman@gmail.com

Научный руководитель: Бадмаева Жаргалма Дашидоржиевна
кандидат экономических наук, доцент,
Санкт-Петербургский государственный экономический университет
Россия, г. Санкт-Петербург

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ: КУРС НА МСФО

Аннотация: Подходы к определению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в рамках национальных систем бухгалтерского учета формируются под влиянием МСФО. Данная тенденция наметилась в России с принятием в 2002г. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02, регулирующего взаимосвязь между определением прибыли в бухгалтерском и налоговом учетах. В статье представлены основные аспекты расчёта налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в свете новейшей редакции ПБУ18/02, вступившей в силу с 1 января 2020г., и их влияние на формирование отчета о финансовом результате организации.

Ключевые слова. постоянные разницы, временные разницы, постоянный налоговый доход, постоянный налоговый расход, отложенный налоговый актив, отложенное налоговое обязательство, текущий налог на прибыль, ПБУ18/02.

Kurchyan Elena Petrovna
student
Institute of Master
St. Petersburg State University of Economics
Russia, St. Petersburg

Scientific adviser: Badmaeva Zhargalma Dashidorzhievna
Candidate of economic sciences, associate professor,
St. Petersburg State University of Economics
Russia, St. Petersburg

INCOME TAX ACCOUNTING: EN ROUTE TO IFRS

Abstract: The determination of the tax base for income tax in national accounting systems is being developed under influence of IFRS. In Russia, this trend

became obvious with the adoption in 2002. Accounting Regulations PBU 18/02., Establishing a connection between the determination of profit in accounting and tax accounting. The article presents the main aspects of calculating the tax base for income tax in scope of the latest version of PBU18 / 02, which entered into force on January 1, 2020, and their impact on the report on the financial activities of the company.

Key words: permanent differences, temporary differences, permanent tax income, constant tax expense, deferred tax asset, deferred tax liability, current income tax, PBU18 / 02.

Налог на прибыль под разными наименованиями широко применяется в системах налогообложения практически всех экономически развитых стран. Применение льгот, пониженных ставок по данному налогу широко используется для влияния на процессы в экономике и привлечения иностранных инвесторов.

С начала 1990х налогообложение прибыли в России основывается на использовании международного опыта. При ограниченной фискальной функции данного налога – около 10% от налоговых поступлений в консолидированный бюджет страны – данный налог является одним из важных инструментов регулирования инвестиционной политики, внешнеэкономической деятельности и механизмом стимулирования малого бизнеса.

Важной проблемой, представшей перед профессиональным сообществом финансовых специалистов, стала синхронизация существующих систем бухгалтерского и налогового учетов.

Средством достижения цели налогового учета является группировка данных первичных документов для исчисления налога на прибыль в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ). При этом сама по себе необходимость ведения двух самостоятельных систем учета вызывает негативное отношение со стороны многих специалистов, ввиду следующих обстоятельств:

- для создания подразделения налогового учета требуются значительные дополнительные вложения организации;

- бухгалтерского учета компрометируется в качестве инструмента принятия управленческих решений

Появление налогового учета было обусловлено дифференцированным подходом к формированию налоговой базы по налогу на прибыль, отличным от подхода к формированию налогооблагаемой прибыли в бухгалтерском учете [2,1].

Сосуществование двух параллельных систем учета требует внимательного рассмотрения различий в их подходах и методиках.

Приведем пример возникновения расхождений между двумя этими системами. Так, в бухгалтерском учете при формировании первоначальной стоимости объекта основных средств (инвестиционного актива) в нее должна быть включена сумма процентов за пользование заемными средствами, если заемные средства были привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта и проценты начислены до ввода объекта в эксплуатацию. Нормы налогового законодательства предусматривают включение процентов по всем видам заимствований в состав внереализационных расходов. Следовательно, для целей налогообложения первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного с использованием заемных средств, будет меньше на сумму начисленных процентов. Это несовпадение первоначальной стоимости объекта основных средств неизбежно приводит к необходимости как минимум двух расчетов суммы амортизации по такому объекту. Корректировка стоимости необходима для исчисления суммы амортизации объекта, которая принимается в уменьшение налоговой базы, то есть может быть включена в состав расходов на производство и реализацию продукции для целей налогообложения.

Различные подходы к определению суммы текущего налога на прибыль в Отчете о финансовых результатах и в налоговой декларации при получении информации по суммам, которые причитаются к уплате в бюджет, на практике часто приводят к неоднозначным решениям. Это связано с тем, что в большинстве случаев бухгалтерская прибыль (убыток) в сумме своей не

совпадает с налогооблагаемой. Даже несмотря на то, что действует отдельный стандарт ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», в соответствии с которым организации учитывают взаимосвязь бухгалтерской прибыли (убытка) и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, формируемые разницы и определяют алгоритм расчета текущего и отложенных налогов.

Важно отметить, что требования ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» применимы как к коммерческим, так и к некоммерческим организациям (далее – НКО), которые ведут деятельность, приносящую доход, если такая деятельность предусмотрена учредительными документами НКО [6].

Вместе с тем данный стандарт может не применяться организациями с упрощенной системой учета, за исключением тех, чья бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством РФ.

Изначально целью ПБУ 18/02 являлось повышение достоверности бухгалтерской отчетности путем отражения в ней информации об отложенных налогах аналогично МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». С помощью данного положения происходит понимание того, как отражать в системе бухгалтерского учета соответствующие объекты и операции по расчетам налога на прибыль. В то же время эти правила никак не влияют на порядок формирования налоговой отчетности, а также не регулируют отношения между организацией и налоговой службой, так как последние регламентируются в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Сама по себе методология признания прибыли в рамках бухгалтерского и налогового учета существенно различается, что формирует так называемые «разницы», связанные как с суммой, так и с моментом признания прибыли в обеих системах.

Данные разницы подразделяются на постоянные (текущие) и временные. Постоянные разницы учитываются при исчислении налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде и, соответственно оказывают непосредственное влияние на величину текущего налога на прибыль. Если налог по данным налогового учета

превышает таковой, исчисленный по данным бухгалтерского учета, сумма превышения в соответствии с упомянутым стандартом IAS12 считается обязательством, в обратной ситуации рассчитанная сумма считается активом [5].

Сближение российских и международных стандартов бухгалтерского учета обусловило принятие новой редакции ПБУ 18/02, утвержденной Приказом Минфина России от 20.11.2018 № 236н [7], вступающей в силу, начиная с 1 января 2020 года. В указанную редакцию вносятся изменения, аналогичные некоторым положениям МСФО 12 «Налоги на прибыль» [3], способствующие гармонизации национальных учетных процессов с мировыми.

Изменения в новой редакции ПБУ 18/02, в первую очередь, коснулись понятийного аппарата. В частности, были исключены термины «постоянные налоговые активы» и «обязательства», вместо них введены понятия «постоянные налоговые доходы» и «расходы», что соответствует нормам МСФО 12 и является положительным моментом новой редакции [4]. Формула расчета показателей, при этом, сохраняется и соответствует сумме постоянных разниц, умноженных на ставку налога на прибыль.

Таким образом, в соответствии с новой редакцией ПБУ 18/02 разницы по-прежнему подразделяются на постоянные и временные, однако, постоянные разницы приводят к образованию постоянных налоговых доходов и расходов.

При этом расходы являются суммой налога, приводящей к увеличению налога на прибыль, а доходы к уменьшению. Исходя из изменения понятий, но сохранения сути величин можно сделать вывод о том, что постоянный налоговый расход следует отражать в бухгалтерском учете по дебету 99 счета и кредиту 68 счета, а доход обратной записью – по дебету 68 счета и кредиту 99 счета [9].

Например, при расчете налога на прибыль коммерческий директор ООО «Болид» выявил, что представительские расходы за 2016 г. составили 30 600 руб. **Дебет счета 26, Кредит счета 60** – расходы приняты к учету в размере 30 600 руб.

В соответствии с учетной политикой фирмы было принято решение признать в налоговом учете только 20 000 руб., так как существует

установленный лимит, вследствие чего образовалась постоянная разница в размере 10 600 руб. и сформировано отложенное налоговое обязательство исходя из действующей ставки налога на прибыль – 20%. Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «ПНО», Кредит счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль» – постоянный налоговый расход (постоянное налоговое обязательство до 1 января 2020г.) в размере 2 120 руб.

Так как такого рода расходы не признаются в налоговом учете, то и налогооблагаемая база, и сумма налога на прибыль будут больше.

И Российские правила бухгалтерского учета, и МСФО допускают ситуации, при которых налогооблагаемая база для расчета налога на прибыль меньше бухгалтерской прибыли. Подходящим примером является внесение средств в уставный капитал организации, считающееся прибылью в бухгалтерском учете, но не считающееся таковой с точки зрения налогового кодекса [6]. В терминах новейшей редакции ПБУ18/02 в данном случае у организации возникает постоянный налоговый доход, уменьшающий величину текущего налога на прибыль [7].

Следовательно, ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» предусматривает отражение в бухгалтерском учете сумм, оказывающих влияние на величину налога на прибыль в текущем отчетном периоде, рассчитанных по определенной методике, так называемых «постоянных разниц». Для того чтобы понять, в каком стоимостном выражении будут признаны данные показатели, необходимо умножить величину этой разницы на ставку налога на прибыль, а именно – 20% за исключением случаев, когда организация по налоговому законодательству может применить льготы по налогу на прибыль.

Внедрение ПБУ18/02 позволило в стандартизированной форме отражать в бухгалтерской отчетности влияние сумм рассчитанных «постоянных разниц» на фактическую сумму подлежащего уплате налога на прибыль в отчетном периоде. При этом возможно алгоритмизировать возникновение налоговых доходов и расходов.

Так, постоянный налоговый доход возникает в следующих случаях:

- сумма расходов признана только в налоговом учете;
- сумма доходов признана только в бухгалтерском учете, но при этом не формирует налогооблагаемую базу.

Постоянный налоговый расход образуется в противоположных ситуациях:

- сумма расходов признается только в бухгалтерском учете;
- сумма доходов признается только в налоговом учете.

Достаточно часто возникают ситуации, когда доходы и расходы признаются и с точки зрения фискальной системы государства, и в рамках практики бухгалтерского учета организации, но в разные моменты времени. Возникающие разницы могут оказывать существенное влияние на налоговый доход или расход, увеличивая или уменьшая прибыль организации до налогообложения в отчетный период.

Такие разницы, называемые временными, могут быть как вычитаемыми, так и налогооблагаемыми. Вычитаемые налоговые разницы порождают отложенные налоговые активы (ОНА) организации, а вторые – отложенные налоговые обязательства (ОНО). Напомним, что до 01 января 2020г., в соответствии с прежней редакции ПБУ 18/02 требовалось включение в бухгалтерскую отчетность данных по изменению в отчетном периоде отложенных налоговых активов и обязательств по-отдельности. В бухгалтерской записи налоговые активы отражались по дебету 09 счета и кредиту 68 счета, а отложенные налоговые обязательства по дебету 68 счета и кредиту 77 счета.

[1,8].

В настоящее время применяется два метода учета операций по налогу на прибыль, первый из которых предполагает ведение налогового учета параллельно с бухгалтерским, на налоговом плане счетов.

Второй же способ заключается в том, чтобы вести два учета как единое целое до момента возникновения расхождений, после чего осуществляется раздельное ведение бухгалтерского (финансового) и налогового учета.

При выполнении контроля над этими операциями фискальным органам

необходимы в первую очередь данные налогового учета и отчетности, а собственникам и инвесторам – данные бухгалтерского и управленческого учетов.

Интересно, что сумма налога на прибыль, исчисленная в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации, начисляется всего лишь одной бухгалтерской проводкой. Все последующие же расчеты осуществляются за счет корректировок соответствующих сумм доходов и расходов организации.

Поправки в ПБУ 18/02, вступившие в силу с 1 января 2020 г., как уже было отмечено выше, существенно изменили применяемый до сих пор понятийный аппарат, классификацию временных разниц, а также уточнили состав сведений, подлежащих раскрытию, что отражается в формах представления отчетностей.

Стоит отметить, что дрейф в сторону МСФО положительно сказался и на трудоемкости расчётов, в новой редакции ПБУ 18/02 отсутствует расчет несуществующих разниц и ПО объектный учет разниц.

Таким образом, с 1 января 2020 г. в отчете о финансовых результатах подлежат раскрытию новые понятия:

- доход по налогу на прибыль;
- расход по налогу на прибыль.

Соответственно, предусматривается разбивка дохода и расхода по налогу на прибыль на категории отложенного и текущего налогов. Данный показатель уменьшает прибыль (убыток) до налогообложения.

Налог же по операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль или убыток, следует отражать в отчете о финансовых результатах в качестве показателя, уменьшающего или увеличивающего чистую прибыль или убыток.

Новая редакция ПБУ 18/02, вступившая в силу с 1 января 2020 г. отражает курс на сближение российских стандартов бухучета и МСФО в части учета расхождений между оценками фактов хозяйственной жизни в рамках бухгалтерского и налогового учетов. Это должно повысить прозрачность и

достоверность предоставляемой информации для всех потребителей – как в целях принятия управленческих решений, так и в глазах инвестора.

Отдельное внимание уделено также налогообложению прибыли в рамках консолидированных групп налогоплательщиков, но данная специфическая область требует рассмотрения в рамках отдельного материала.

Список литературы:

1. Карпова Т.П. О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 45–50.

2. Колчугин С.В. Экономическая сущность налога на прибыль // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 22(412). С. 14–26.

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.03.2018) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

4. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Ю.Б. Волкова, Т.А. Лаврухина, Я.Н. Недомолкина [и др.]; Воронежский государственный университет. Воронеж, 2019.

5. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». [Электронный ресурс]. Режим доступа: официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации <http://minfin.ru/> (дата обращения: 31.05.2020 г.)

6. Приказ Минфина России от 19.11.2012 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» ПБУ 18/02 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

7. Приказ Минфина России от 20.11.2018 № 236н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету Учет расчетов по налогу на прибыль организаций ПБУ 18/02, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. № 114н» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

8. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

9. Сапожникова Н.Г. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету: учебное пособие. Москва: КНОРУС, 2016. 200 с.