

УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ РАСЧЕТЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Я.Ю. АКИМОВА, Е.М. КОЛМАКОВА

Южно-Уральский государственный университет (НИУ), г. Челябинск

Статья посвящена проблемам отложенного налогообложения. Авторами рассмотрены основные методы для распределения расхода по налогу на прибыль по отчетным периодам. В статье представлены основные принципы учета отложенного налогообложения, регламентированные в российских и международных стандартах по бухгалтерскому учету и отчетности. Авторы выделяют особенности признания и отражения в отчетности отложенных налоговых активов при отсутствии прибыли у компании. В статье раскрывается взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета, а также отражения их результатов в бухгалтерской отчетности компаний.

Ключевые слова: налог, обязательство, актив, прибыль, доход, расход, отчетность, бухгалтерский учет.

Налог на прибыль является одним из наиболее распространенных видов налогов, уплачиваемых коммерческими организациями. Проблемы учета расчетов по этому налогу во многом сходны для разных стран.

Сумма бухгалтерской прибыли существенно отличается от прибыли, облагаемой налогом. Причина заключается в том, что отдельные расходы в бухгалтерском учете, в конечном счете, уменьшают сумму бухгалтерской прибыли (увеличивают убытки), но не влияют согласно налоговому законодательству страны на налоговую базу; другие расходы, напротив, не влияют на финансовые результаты, однако изменяют суммы налога на прибыль. Также доходы, увеличивая прибыль или уменьшая убыток, в некоторых случаях не облагаются налогом. В связи с этим, при стабильном получении бухгалтерской прибыли сумма налога на прибыль в силу различных обстоятельств значительно колеблется в течение ряда лет, а это обуславливает значительные колебания прибыли после вычета налога. Использование отложенного налогообложения обеспечивает снижение колебания показателя прибыли после налогообложения в связи с перераспределением налога на прибыль между периодами в финансовой отчетности.

Расчет бухгалтерской прибыли производится исходя из доходов и расходов, признанных в финансовой отчетности, а расчет налогооблагаемой прибыли исходя из доходов и расходов, признанных в целях налого-

обложения. Как правило, эти величины не совпадают.

Принципы учета отложенного налогообложения регламентированы в российских и международных стандартах по бухгалтерскому учету и отчетности.

Цель отложенного налогообложения состоит в таком распределении расходов по налогу по отчетным периодам, чтобы они должным образом соотносились с прибылью до налогообложения.

На протяжении ряда лет выдвигались различные подходы к решению этой задачи. Наибольшее признание получили метод отсрочки и метод обязательств. Метод отсрочки, применяющийся в первой редакции МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и действующий на сегодняшний день в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», целиком сосредоточен на доходах и расходах, что не соответствует Концепции подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО. Порой это приводило к существенным искажениям статей отчета о финансовом положении, значение которого возрастало с каждым годом, начиная со второй половины 80-х годов. Отложенные налоговые расходы и кредиты, признаваемые в соответствии с методом отсрочки, обычно не соответствовали правилам признания активов и обязательств. В этой связи была принята новая редакция IAS 12, требующая применение метода обязательств по отчету о финансовом положении для распределения расхода по налогу по отчетным периодам.

Сущность этого метода состоит в том, что при подготовке финансовой отчетности оценивается сумма отложенных налоговых активов (обязательств), которые следует признать на отчетную дату. Суммы, которые признаются в связи с необходимыми корректировками остатками соответствующих счетов, имевшихся на начало года, классифицируются как расходы (доходы) по отложенному налогообложению.

В отчете о прибылях и убытках отражается расход (доход) по налогу на прибыль,

равный сумме расхода (дохода) по текущему и отложенному налогу. Отложенные налоговые активы и обязательства должны признаваться как суммы, приток или отток которых, как ожидается, будет иметь место по мере реализации выгод или выполнения обязанностей.

Различие метода отсрочки от метода обязательств вытекают из определений «временных разниц» (таблица 1):

Таблица 1

Различие метода отсрочки от метода обязательств

Метод «обязательств» IAS12	Метод «отсрочки» ПБУ 18/02
Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.[3]	Под <i>временными разницами</i> понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом.[2]
Налогооблагаемые временные разницы (НВР), т.е. временные разницы, которые приведут к образованию налогооблагаемых сумм при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость (БС) актива или обязательства возмещается или погашается; [3]	<i>Налогооблагаемые временные разницы (НВР)</i> , т.е. временные разницы, которые приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет.[2]
Вычитаемые временные разницы (ВВР), т.е. временные разницы, которые приведут к образованию вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда БС актива или обязательства возмещается или погашается.[3]	<i>Вычитаемые временные разницы (ВВР)</i> , т.е. временные разницы, которые приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет. [3,4]
Отложенное налоговое обязательство (ОНО) – суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении НВР. БС Актива > НБ Актива => ОНО БС Обязательства < НБ Обязательства => ОНО	Под отложенным налоговым обязательством (ОНО) понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном периоде. ОНО признается в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы (НВР).
Отложенный налоговый актив (ОНА) – суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении: (а) вычитаемых временных разниц (ВВР); (б) перенесенных неиспользованных налоговых убытков или налоговых кредитов. ОНА признается для всех ВВР в той мере, в какой вероятно получение налогооблагаемой прибыли, достаточной для зачета ВВР (концепция осмотрительности). БС Актива < НБ Актива => ОНА БС Обязательства > НБ Обязательства => ОНА.	Под отложенным налоговым активом (ОНА) понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном периоде. ОНА признается в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

При рассмотрении одной и той же хозяйственной ситуации в соответствии с требова-

ниями МСФО и РСБУ можно увидеть различие в расчетах отложенного налогообложения.

Так, если в бухгалтерском и налоговом учете стоимость объектов основных средств переносится на затраты по производству и реализации товаров или продукции в течение установленного срока их полезного использования через начисление амортизации. Амортизация признается расходом, уменьшающим как финансовый результат для целей бухгалтерского учета, так и сумму налогооблагаемой прибыли.

Если первоначальная стоимость объекта основных средств или срок его полезного использования, или способ начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают, то будет различаться и сумма амортизации объекта основных средств и его балансовая стоимость.

Ситуация 1. Объекты основных средств, по которым в бухгалтерском учете амортизация начисляется в большей сумме, чем для исчисления налогооблагаемой прибыли.

Себестоимость станка равна 1000 000, срок полезного использования 7 лет. Ставка налога на прибыль 20 %.

В целях бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации линейным методом, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль – используется нелинейный метод [1] (табл. 2).

Таблица 2

Методы начисления амортизации в ситуации 1

	Для целей бухгалтерского учета (руб.)	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль (руб.)
Объект основных средств принят к бухгалтерскому учету со сроком полезного использования 7 лет.	1 000 000	1 000 000
Сумма начисленной амортизации за отчетный период	142 857	38 000
Балансовая стоимость объекта на конец отчетного периода	857 143	962 000
IAS12	ПБУ 18/02	
Вычитаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль составила: 104 857 руб.(962 000 – 857 143) Отложенный налоговый актив (ОНА) (БС Актива < НБ Актива) при определении налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период составил: 104 857 x 20% = 20 971 руб.	Вычитаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль составила: 104 857 руб.(142 857 – 38 000) Отложенный налоговый актив (ОНА) при определении налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период составил: 104 857 x 20% = 20 971 руб. <i>Дебет счета 09(ОНА)</i> <i>Кредит счета 68</i>	

Ситуация 2. Объекты основных средств, по которым в бухгалтерском учете амортизация начисляется в меньшей сумме, чем для исчисления налогооблагаемой прибыли. Себестоимость станка равна 1200 000, срок полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль 20 %.

В целях бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации линейным методом, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль – нелинейный метод [1] (таблица 3).

Кроме того, у компании могут быть доходы и расходы, которые не включаются в расчет налогооблагаемой прибыли, в данном случае возникают разницы, называемые постоянными. В качестве примеров их возникновения можно привести расходы, связанные со штрафами, санкциями, проценты начисленные налогоплательщиком-заемщиком кредитором сверх сумм признаваемых расходами в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ) и доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 251 НК РФ).[1]

Таблица 3

Методы начисления амортизации в ситуации 2

	Для целей бухгалтерского учета (руб.)	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль (руб.)
Объект основных средств принят к бухгалтерскому учету со сроком полезного использования 7 лет.	1 200 000	1 200 000
Сумма начисленной амортизации за отчетный период	240 000	401 300
Балансовая стоимость объекта на конец отчетного периода	960 000	798 700
IAS12	ПБУ 18/02	
Налогооблагаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль составила: 161 300 руб.(960 000 – 798 700) Отложенное налоговое обязательство (ОНО) (БС Актива > НБ Актива => ОНО) при определении налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период составило: 161 300 x 20% = 32 260 руб.	Налогооблагаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль составила: 161 300 руб.(401 300 – 240 000) Отложенное налоговое обязательство (ОНО) при определении налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период составило: 161 300 x 20% = 32 260 руб. <i>Дебет счета 68 – Кредит счета 77 (ОНО)</i>	

Следствие постоянных разниц – постоянные налоговые обязательства (ПНО) или активы (ПНА), т.е. суммы налога, которые приводят к увеличению или уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.[2]

Ситуация 3.

а) Начислены штрафы в бюджет 25 000 рублей.

ПНА = 25 000 x 20% = 5 000 рублей.

Дебет счета 68 – Кредит счета 99 (ПНА)

б) Начислен, но не получен доход по дивидендам от доли участия в деятельности другой организации 45 000 рублей.

б) ПНО = 45 000 x 20% = 9 000 рублей.

Дебет счета 99 – Кредит счета 68 (ПНО)

В соответствии с ПБУ 18/02 текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (дохода), скорректированный на суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива (обязательства) отчетного периода.

Ситуация 4. При составлении отчетности за отчетный год компания в Отчете о финансовых результатах отразила прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) 450 825 рублей.

Условный расход по налогу на прибыль (УР) составляет:

450 825 x 20% = 90 165 рублей.

Размер текущего налога на прибыль, сформированного в системе бухгалтерского учета и подлежащего уплате в бюджет приведен на рисунке 1.

Информация об отложенных налоговых активах (обязательствах) должна раскрываться в финансовой отчетности компаний:

В Бухгалтерском балансе (ОФП по МСФО)

ОНО - в долгосрочных обязательствах,

ОНА – в долгосрочных активах.

В Отчете о финансовых результатах (ОПиУ и ПСД по МФО)

Разница между балансовой стоимостью ОНА и ОНО на начало периода и на конец периода признается в Отчете о финансовых результатах (ОПиУ и ПСД):

Если ОНО к.п. > ОНО н.п., или ОНА к.п. < ОНА н.п., то - это расход

Если ОНО к.п. < ОНО н.п., или ОНА к.п. > ОНА н.п., то - это доход

Если ОНО > ОНА, то - это доход

Если ОНА > ОНО, то - это расход

Таким образом, ПБУ 18/02 и IAS 12 требуют признавать отложенное налоговое обязательство для всех налогооблагаемых временных разниц за редкими исключениями. Для IAS 12 основное исключение состоит в том, что отложенное налоговое обязательство не следует признавать, если оно возникает из деловой репутации.

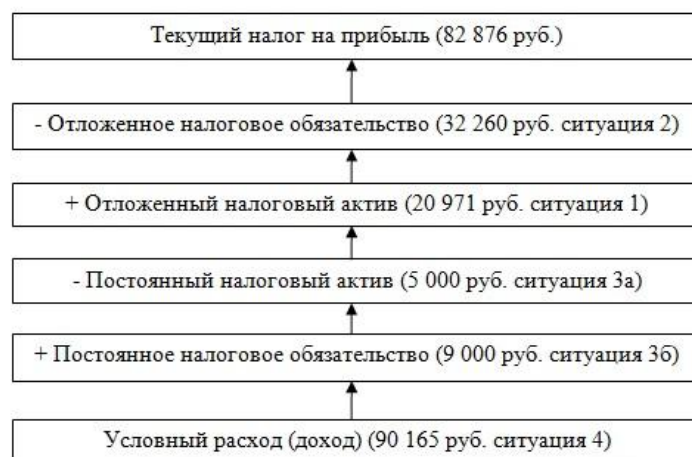


Рис. 1. Порядок расчета текущего налога на прибыль

Отложенные налоговые активы признаются в отношении вычитаемых временных разниц. Но это не единственная причина их появления. Компания должна признать отложенный налоговый актив, обусловленный неиспользованными налоговыми убытками, в той мере, в которой в будущем вероятно получение налогооблагаемой прибыли, против которой могут быть зачтены неиспользованные налоговые убытки.

Налоговые убытки, однако, могут указывать на то, что налогооблагаемой прибыли в будущем может и не быть. Это, например, имеет место, когда компания постоянно несет убытки.

Отложенный налоговый актив следует признавать в той степени, в какой возникла соответствующая достаточная налогооблагаемая временная разница или когда имеются доказательства получения достаточной налогооблагаемой прибыли в будущем.

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). № 117-ФЗ от 05 августа 2000г. (в ред. от 29.12.2015).
2. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. №114н «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) (в ред. приказа Минфина РФ от 06 апреля 2015 г. № 57н).
3. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник и практикум для бакалавров / под ред. В.Т. Чая, Г.В. Чая. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 417 с.
4. Налог на прибыль и ПБУ 18/02: организация налогового учета на базе бухгалтерского / Г.Ю. Касьянова (9-е изд., перераб. и доп.). – М.: АБАК, 2014. – 128 с.

Акимова Яна Юрьевна – кандидат экономических наук, Южно-Уральский государственный университет, e-mail: yana74m@mail.ru.

Колмакова Екатерина Микаеловна – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и управление на предприятиях строительства и землеустройства», Южно-Уральский государственный университет, e-mail: katekol_mn@mail.ru.

Дата поступления 25 августа 2016 г.

DOI: 10.14529/iimj160401

ACCOUNT ASPECTS OF DEFERRED TAXATION WHEN CALCULATING INCOME TAX

Ya.Yu. AKIMOVA, E.M. KOLMAKOVA

South Ural State University (National Research University), Chelyabinsk

The article is devoted to the problems of deferred taxation. The authors consider the basic methods for the interperiod income tax allocation. This article presents the main principles of accounting for deferred taxation regulated in Russian and international accounting and reporting standards. The authors describe features of recognition and reflection in the accounting of deferred tax assets without company profits. The article demonstrates interrelation of taxation and accounting, as well as their results in the accounting records of the companies.

Keywords: taxation, obligations, assets, profits, income, consumption, reporting, accounting.

References

1. The tax code of the Russian Federation (part two). No. 117-FZ dated August 5, 2000 (ed. by 29.12.2015).
2. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated November 19, 2002 No. 114n “Accounting for income tax” (RAS 18/02) (in the redaction of the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from April 6, 2015 No. 57n).
3. International financial reporting standards: a tutorial and workshop for Bachelors, ed. by V.T. Chai, G.V. Chai. -4 ed., revised. and extras. -M.: Urait Publishing house 2014. – 417 p.
4. Tax on profits and RAS 18/02: establishment of tax accounting on the basis of accounting/ G.Yu. Kasyanov (9 ed., revised and additional charge). -M.: ABAC, 2014. – 128 p.

Akimova Yana Yur’evna – Ph.D. in Economics, South Ural State University, Chelyabinsk, e-mail: yana74m@mail.ru.

Kolmakova Ekaterina Mikaelovna – Ph.D. in Economics, assistant professor of Department “Economics and management in construction and land development”, South Ural State University, e-mail: katekol_mn@mail.ru.

Received 25 August 2016

ОБРАЗЕЦ ЦИТИРОВАНИЯ

Акимова, Я.Ю. Учетные аспекты отложенного налогообложения при расчете налога на прибыль / Я.Ю. Акимова, Е.М. Колмакова // *Журнал управление инвестициями и инновациями*. – 2016. – №4. С. 5 – 10. DOI: 10.14529/iimj160401

FOR CITATION

Akimova Ya.Yu., Kolmakova E.M. Account aspects of deferred taxation when calculating income tax. *Investment and innovation management journal*. – 2016. – No. 4. Pp. 5 – 10. DOI: 10.14529/iimj160401