ББК 65.052

И. Г. Федоров

Кафедра бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности и аудита

ПОСТОЯННЫЕ И ВРЕМЕННЫЕ РАЗНИЦЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ ПРИ РАСЧЕТЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ

Не вызывает сомнения тот факт, что от уровня материально-технической базы предприятия, степени использования его производственного потенциала зависят все конечные результаты хозяйствования, в частности объём выпуска продукции, уровень её себестоимости, прибыль, рентабельность, финансовое состояние и др.

Все многообразие проблем в области учета основных средств обусловлено несовершенством законодательства.

Новые сложности в учете основных средств возникли при введении в действие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», которое, вопреки распространенному мнению, не предназначено для определения величины текущего налога на прибыль, так как основной его целью является повышение достоверности финансовой отчетности за счет отражения в ней сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов.

В ст. 313 НК РФ определено, что налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем (отчетном) периоде, сумму остатков расходов (убытков), подлежащих отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также суммы задолженности по расчетам с бюджетом.

Система налогового учета, в отличие от системы бухгалтерского учета, пока не регламентирована законодательно. В соответствии со ст. 313 НК РФ система налогового учета организуется налогоплательщиком на основе принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя [1].

Зачастую первоначальная стоимость приобретенного основного средства в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает. Да и срок полезного использования может быть установлен разный. Как следствие, на протяжении всех этапов «жизни» основного средства на предприятии бухгалтеру придется учитывать возникшую разницу в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 [2].

Основной целью ПБУ18/02, как и его первоисточника – МСФО 12, является повышение достоверности финансовой отчетности за счет отражения в ней сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов.

Это достигается с помощью введения понятия отложенных налоговых активов и обязательств, величины которых отражаются в балансе, а их изменение за период – в «Отчете о прибылях и убытках» в качестве дополнительного компонента налога на прибыль. В вышеназванном ПБУ предложена оригинальная отечественная методика определения текущего налога на прибыль путем корректировки величины условного расхода по налогу на прибыль. Под условным расходом понимается произведение бухгалтерской прибыли отчетного периода на действующую ставку налога на прибыль, а под текущим налогом признается налог на прибыль для целей налогообложения, величина которого отражается в налоговой декларации.

Разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью разделяются на два вида – *постоянные* и *переменные*. *Постоянная разница* возникает, когда доход или расход участвует в формировании одной прибыли, но никогда не используется при расчете другой. *Временная разница* появляется, когда доход или расход признается и в бухгалтерском, и в налоговом учете, но в разных отчетных периодах.

Наиболее часто встречающиеся на практике постоянные разницы, связанные с учетом основных средств, приведены в табл. 1.

Таблица 1

Наиболее часто встречающиеся постоянные разницы

Разницы	Основание
Разницы, увеличивающие налогооблагаемую прибыль, образующие ПНО*	
Стоимость безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей	Пункт 16 статьи 270 НК РФ
Разницы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, образующие ПНА**	
Стоимость имущества, безвозмездно полученного от собственника (собственником) не менее 50 % уставного капитала, принимающей (передающей) организации	Подпункт 11 пункт 1 статьи 251 НК РФ
Стоимость имущества, полученного в рамках целевого финансирования	Подпункт 14 пункт 1 статьи 251 НК РФ

*ПНО – постоянное налоговое обязательство.

**ПНА – постоянный налоговый актив.

Постоянные разницы приводят к возникновению постоянных налоговых обязательств (ПНО), величина которых определяется умножением постоянной разницы на действующую ставку налога на прибыль. ПНО представляет собой величину, на которую должен быть увеличен налог на прибыль, посчитанный по правилам бухгалтерского учета из-за наличия соответствующей постоянной разницы, чтобы получить текущий налог.

Постоянные разницы, имеющие обратный эффект, приводят к возникновению постоянных налоговых активов (ПНА) и представляют собой величины, на которые умножается налог на прибыль.

Временные разницы возникают из-за разного момента признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Они участвуют в расчете одной из прибылей в текущем налоговом периоде, а другой – в последующих периодах. Эти разницы называются временными, так как в отличие от постоянных возникают в одном периоде и погашаются в других. Как и постоянные, временные разницы могут быть двух видов.

Для удобства типичные временные разницы, связанные с учетом основных средств, представлены в табл. 2.

Таблица 2

Временные разницы, связанные с учетом основных средств

Случаи, когда возникают разницы	**Бухгалтерский учет**	**Налоговый учет**
Налогооблагаемые временные разницы (образуют ОНО)*		
Ускоренная амортизация в налоговом учете за счет применяемого метода или установленного срока полезного использования	Способы амортизации закреплены в п. 18 ПБУ 6/01: – линейный способ, способ уменьшаемого остатка и др. Срок полезного использования организация устанавливает самостоятельно (п. 20 ПБУ 6/01)	Методы амортизации – линейный и нелинейный (ст. 259 НК РФ). Срок полезного использования определяется в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (ст. 258 НК РФ)
Проценты за кредит, начисленные до принятия основного средства к бухгалтерскому учету	Включаются в первоначальную стоимость основного средства (п. 8 ПБУ 6/01).	Проценты по долговым обязательствам любого вида относятся на внереализационные расходы (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ)
Вычитаемые временные разницы (образуют ОНА)**		
Замедленная амортизация для налогового учета за счет метода или срока полезного использования	Способы начисления амортизации, установленные п.18 ПБУ 6/01: линейный способ, способ уменьшаемого остатка и др. Срок полезного использования организация устанавливает самостоятельно (п. 20 ПБУ 6/01)	Методы амортизации – линейный и нелинейный (ст. 259 НК РФ). Срок полезного использования определяется в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (ст. 258 НК РФ)

Продолжение табл. 2

Случаи, когда возникают разницы	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Убыток при реализации основных средств	Признается в полном объеме в составе операционных расходов (п. 11 ПБУ 10/99)	Списывается равными долями в течение оставшегося срока полезного использования (п. 3 ст. 268 НК РФ)
Налогооблагаемые/вычитаемые временные разницы		
Суммовые разницы при приобретении основных средств, возникшие до их принятия к бухгалтерскому учету	Включаются в стоимость основных средств (п. 8 ПБУ 6/01)	Относятся на внереализационные расходы или доходы (подп. 5.1.п. 1 ст. 265 НК РФ, п. 11.1 ст. 250 НК РФ)

*ОНА – отложенный налоговый актив.
**ОНО – обложенное налоговое обязательство.

Вычитаемые временные разницы (ВВР) – это те, которые в будущих периодах уменьшат величину налоговых платежей. Такие разницы приводят к образованию отложенных налоговых активов (ОНА). ОНА представляют собой величину, на которую уменьшается налог на прибыль в последующих периодах.

Налогооблагаемые временные разницы (НВР) оказывают обратный эффект, в будущих периодах они увеличат величину налога на прибыль. Такие разницы приводят к образованию отложенных налоговых обязательств (ОНО). ОНО представляют собой величину, на которую должен увеличиться налог на прибыль в последующих периодах из-за наличия соответствующей временной разницы.

Это только часть разниц. На практике могут возникать десятки, если не сотни вариаций. Многие временные разницы могут быть исключены путем согласования учетной политики для целей налогового и бухгалтерского учета без всякого ущерба, другие – ценой снижения достоверности бухгалтерской отчетности, третьи – за счет отказа от налоговой оптимизации. Части разниц можно избежать путем изменения формулировки или условий договоров. И наконец, некоторых разниц нельзя избежать никак.

Хотелось бы обратить внимание на то, что даже если разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью у организации немного, все равно отражение налога на прибыль по новым правилам представляет собой достаточно объемную и кропотливую работу.

В последнее время некоторые специалисты, включая представителей Минфина и МНС России, высказывают мнение о том, что можно значительно упростить применение ПБУ 18/02, руководствуясь принципом рациональности (см. п. 7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»). Основываясь на том, что трудозатраты отражения небольших по величине временных разниц многократно превышают пользу от их представления в

финансовой отчетности, их возникновение можно предотвратить. Для этого в учетной политике можно утвердить правило: если отклонение между результатами учета какого-либо объекта не превышает, например, 5 %, то допустимо применять к нему в бухгалтерском учете правила налогового учета. Хотя такой подход основан на здравом смысле и соответствует МСФО, использование его имеет один существенный изъян. Дело в том, что в международной практике обоснованность применения тех или иных принципов обсуждается с аудиторами в процессе подготовки ими заключения о достоверности финансовой отчетности. В нашей стране этот вопрос, возможно, придется обсуждать с налоговым инспектором и доказывать ему, что таким образом вы пытались рационализировать учет, а не занизить налоговую базу по налогу на имущество. Не исключена вероятность, что вам порекомендуют снизить трудоемкость, автоматизировав учет, и оштрафуют, доначислив налоги [3].

В заключение можно сделать следующий вывод: в условиях постоянного реформирования бухгалтерского учета бухгалтеру необходимо уметь ориентироваться в складывающихся ситуациях с целью принятия правильного решения в целях получения оптимального финансового результата.

Для достижения этой цели применительно к учету основных средств можно предложить следующее:

1. Во избежание выполнения двойной работы, для достижения рационализации учета необходимо добиваться максимального сближения бухгалтерского и налогового учета основных средств (например, с помощью применения линейного метода начисления амортизации основных средств).

2. Включать в первоначальную стоимость основных средств только экономически обоснованные расходы с целью минимизации затрат на их приобретение, что приведет к экономии значительных денежных средств предприятия, которые могут быть использованы для других целей.

3. В целях рационализации учета и упрощения применения ПБУ 18/02 можно утвердить правило: если отклонение между результатами учета какого-либо объекта не превышает, например, 5 %, то допустимо применять к нему в бухгалтерском учете правила налогового учета.

4. Умело использовать на практике такой инструмент, как учетная политика организации, которая позволит грамотно обосновать тот или иной вариант учета.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Волков Н. Г.* Учет и определение налоговой базы по применению и использованию амортизируемых объектов // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 3. – С. 30–35.
2. *Положения* по бухгалтерскому учету. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: ООО «ТК Велби», 2002. – 152 с.
3. *Волков Н. Ф.* Учет основных средств // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 16. – С. 31–41.

Получено 21.07.04

CONSTANT AND TEMPORARY DIFFERENCE ARISING WHEN CALCULATING THE PROFIT TAX ON GENERAL STOCKS

I. G. Fjedorov

The data of tax calculation should show the order of revenue-and- expenditure sum formation, the order of expenditure share calculated for the purpose of taxation. In the Law of Accounting 18/02 «The Accounting to the Tax on Profit» the methods of current tax definition by means of correcting the amount of agreed expenditure on the profit tax, which stipulates the arising of such notion as «constant and temporary difference». The pointed out difference arises while the tax on profit by general stocks is calculated. It has been proved that many temporary differences may be excluded by means of accounting policy agreement for the purpose of accounting. To improve the work of the accounting department the following is offered: application of the maximum approach and tax practice to calculating the general stock. To simplify the accounting according to the Law of Accounting 18/02 the following rule may be offered if the deviation in the results of any object accounting does not exceed 5 %. In this case, the rule of tax accounting may be applied to the accounting practice.