

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ НА ПОЛПУТИ К МСФО

Бадмаева Ж.Д., кандидат экономических наук, доцент,

Курчян Е.П.,

Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Аннотация: определение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в рамках национальных систем бухгалтерского учета испытывает растущее влияние МСФО. В России данная тенденция отчетливо проявилась с принятием в 2002г. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02., устанавливающего связь между определением прибыли в бухгалтерском и налоговом учетах.

В статье представлен краткий экскурс в проблематику гармонизации национальных стандартов бухгалтерского учета налога на прибыль с требованиями МСФО, основные аспекты расчёта налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в свете новейшей редакции ПБУ18/02, вступившей в силу с 1 января 2020г., и влияние данных процессов на формирование отчета о финансовом результате организации. Практически во всех странах с рыночной экономикой налог на прибыль организаций является одним из основных компонентов фискальной системы. В зависимости от особенностей национальной налоговой системы и структуры экономики значение и функция данного налога могут сильно различаться.

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

Практически во всех странах с рыночной экономикой налог на прибыль организаций является одним из основных компонентов фискальной системы. В зависимости от особенностей национальной налоговой системы и структуры экономики значение и функция данного налога могут сильно различаться.

В России налогообложение прибыли организаций приносит лишь около 10% налоговых поступлений в консолидированный бюджет страны, но при этом является важным инструментом регулирования инвестиционной политики, внешнеэкономической деятельности, а также может служить механизмом стимулирования малого бизнеса.

Важная особенность налога на прибыль в России – его региональный характер – до 90% поступлений по данному налогу направляются в бюджеты субъекта Федерации, в котором зарегистрирована организация. В отличие от федерального бюджета, для бюджетов целого ряда регионов этот налог – основа доходной части.

Необходимость обеспечения прозрачности деятельности организации в интересах налогообложения прибыли обусловило наличие специализированной системы учета посредством группировки данных первичных документов для исчисления данного налога в порядке, установленном национальным налоговым законодательством. При этом, и в российской, и в иностранной практике необходимость сосуществования двух параллельных систем учета – бухгалтерского и налогового вызывает дискуссии в сообществах специалистов.

Само по себе ведение обособленного налогового учета компрометирует бухгалтерский учет как

полноценный инструмент представления финансовых результатов организаций и принятия управленческих решений. Кроме того, ведение параллельного учета повышает нагрузку на бухгалтерию, а в случае крупных организаций и вовсе требует создания специализированных «налоговых» подразделений [1, 2].

Актуальной задачей профессиональных и экспертных сообществ в данной области становится синхронизация систем налогового и бухгалтерского учетов. Ряд экспертов и вовсе высказываются за формирование некой единой системы, удовлетворяющей как задачам учетной политики организаций, так и интересам налоговых органов [9].

С конца 1990х годов национальные системы и бухгалтерского, и налогового учета находятся под влиянием нового фактора – поэтапного внедрения международных стандартов финансовой отчетности на национальном уровне. В странах ЕС консолидированная отчетность по МСФО стала обязательной для организаций, чьи ценные бумаги обращаются на основных европейских торговых площадках с 2002 г. в соответствии с директивой 1606/2002/ЕС [1]. Для европейских государств с наиболее развитыми и «глобализированными» экономиками, в первую очередь ФРГ, данный процесс оказал важнейшее влияние на всю систему бухгалтерской отчетности. В одной только Германии 28 торговых площадок попадает под действие директивы ЕС, что делает практически неизбежным формирование отчетности по МСФО для большинства крупных организаций, хотя упомянутая директива и предполагает рекомендательный характер применения МСФО для некон-

солидированной отчетности. На первой взгляд, такая ситуация должна привести к неизбежному распространению МСФО как обязательного стандарта на национальном уровне, или по крайней мере, максимально сблизить локальные стандарты бухгалтерского учета с международными. Однако и на сегодняшний день в Германии неконсолидированная отчетность должна предоставляться по национальным стандартам, применение МСФО вместо GAAP допускаются лишь для опубликования в интересах акционеров и инвесторов.

Подобное ограниченное внедрение МСФО порождает необходимость соотнесения 3 систем учета – налогового, бухгалтерского по национальным стандартам и отчетности по МСФО. Задача синхронизации бухгалтерской и налоговой отчетности становится еще более сложной, учитывая то обстоятельство, что отчетность по МСФО – это прежде всего представление актуальной информации о текущем состоянии компании, ее финансовых результатах с точки зрения интересов акционера и инвестора безотносительно существующей национальной практики налогообложения [8, 9].

В отличие от Германии с ее многочисленными публичными компаниями и фондовыми площадками, попадающими под действие директивы, в России организации сталкиваются с необходимостью ведения отчетности по МСФО в основном в двух случаях: если их ценные бумаги или их производные инструменты котируются на «глобальных» биржах, либо существует необходимость предоставления отчетности в соответствующем виде перед иностранными инвесторами. На международных фондовых площадках представлены, как правило, немногочисленные флагманы российской экономики, при этом отчетность по РПБУ остается для них основной, а отчетность по МСФО формируется посредством трансформации первой. Параллельный учет широко применяется организациями, являющимися российскими «дочками» глобальных компаний, либо организациями, чья деятельность активно ведется в иностранных юрисдикциях.

С одной стороны, подобная ситуация способствует устойчивости позиций РПБУ как единственной официальной формы отчетности в национальном масштабе, но в то же время необходимость гармонизации российских стандартов отчетности с международными для обеспечения прозрачности деятельности российских организаций и сопоставления их показателей с иностранными аналогами вызывает необходимость сближения российских стандартов бухгалтерской отчетности с международными. В настоящее время этот процесс в основном находится в стадии теоретической проработки, но в ряде аспектов РПБУ

уже заметен очевидный дрейф в сторону МСФО. В части бухгалтерского учета расчетов налога на прибыль эта тенденция оформилась в виде ПБУ 18/02, изначально ориентированного на стандарт IAS 12 «Налог на прибыль» в части отражения информации об отложенных налогах.

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.

На практике же возможны два способа ведения учета операций с точки зрения налогообложения прибыли. Первый способ предполагает параллельное ведение бухгалтерского и налогового учетов на налоговом плане счетов, второй заключается в ведении единого учета, но лишь до момента возникновения разниц, после чего необходим переход к разделному учету.

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 [3, 5].

Очередным шагом к сближению российских стандартов бухгалтерского учета налога на прибыль к международным стало принятие новой редакции ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 21.11.2018 [6]. В новой редакции прослеживается стремление гармонизировать национальную практику учетных процессов с мировой, в том числе в части терминологии. Так, вместо терминов «постоянные налоговые активы» и «постоянные налоговые обязательства» теперь используются понятия «постоянного налогового дохода» и «постоянного налогового расхода», что соответствует понятийному аппарату IAS12, не меняя при этом существующего порядка расчета показателей [3, 4]. При этом возникновение дохода приводит к уменьшению налога на прибыль на соответствующую сумму, а расхода – наоборот, к увеличению.

В данном случае новая редакция изменила понятия, но не повлияла на суть рассматриваемых показателей и алгоритм их на механизм расчета на прибыль, проиллюстрируем это следующим примером.

В ходе командировки в г. Москве сотрудник ООО «Скат» по завершении переговоров пригла-

сил партнеров по бизнесу в дорогой видовой ресторан. Сумма счета по завершении ужина составила 30 600 рублей. В соответствии же с учетной политикой организации в налоговом учете можно признать лишь 20 000 руб. – ввиду установленного лимита представительских расходов. В терминах предыдущей редакции ПБУ18/02, выявленная постоянная разница в размере 10 600 руб. приводила к возникновению у ООО «Скарт» постоянного налогового обязательства, отражавшегося следующей записью:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «ПНО», Кредит счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль» – постоянное налоговое обязательство в размере 2 120 руб. (исходя из действующей ставки налога на прибыль – 20%). С точки же зрения новейшей редакции ПБУ 18/02 это – постоянный налоговый расход, увеличивающий для ООО «Скарт» величину текущего налога на прибыль.

Таким образом, расходы, признанные в бухгалтерском учете, не полностью признаются в налоговом учете с закономерным результатом – возрастает налогооблагаемая база и сумма налога.

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, 10]. В терминах новейшей редакции ПБУ18/02 в данном случае у организации возникает постоянный налоговый доход, уменьшающий величину текущего налога 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 редакцией 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.

Если в случае постоянных разниц новая редакция ПБУ 18/02 изменила наименования ранее используемых показателей, то в данном случае вводится новое понятие отложенного налога на прибыль как суммарное изменение отложенных налоговых обязательств и активов за период. При этом исключаются результаты операций, не считающиеся прибылью или убытком в бухгалтерском учете.

Суммы ОНА отражаются по дебету (кредиту) счета 99, субсчет «Отложенный налог» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 09 «Отложенные налоговые активы». Суммы ОНО отражаются по дебету (кредиту) счета 99, субсчет «Отложенный налог» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» [7].

В новой редакции изменены не только формы представления временных разниц, но и дополнен их перечень. К таковым стали относиться доходы и расходы с разными периодами признания в бухгалтерском и налоговом учете, если они участвуют в формировании финансового результата, а также операции, подлежащие учету для целей налогообложения в других периодах и не признаваемые при формировании финансового результата с точки зрения бухучета. Изменения коснулись и представления типовых причин возникновения временных разниц – теперь это единый перечень без разделения на вычитаемые и налогооблагаемые разницы.

Рассмотренные постоянные и временные разницы непосредственно воздействуют на величину

налогового дохода (налогового расхода) организации, который рассматривается как сумма, соответственно, текущего и отложенного налога на прибыль и отображается в виде отдельной статьи. В свою очередь, эффектом налогового дохода (налогового расхода) является уменьшение прибыли (убытка) до налогообложения. Для операций, не приводящих к прибылям или убыткам в рамках бухгалтерского учета, налог отражается в отчете о финансовых результатах, как показатель, уменьшающий или увеличивающий чистую прибыль или убыток.

Проведенный обзор основных аспектов ПБУ 18/02 позволяет охарактеризовать их как специфический раздел российских стандартов бухгалтерского учета, который, с одной стороны устанавливает связь между бухгалтерским и налоговым учетом налога на прибыль, с другой сам по себе является инструментом определения величины расхода (дохода) по последнему с учетом всех факторов, влияющих на формирование налогооблага-

мой базы. Последняя же редакция ПБУ 18/02 вносит изменения в РПБУ в духе МСФО, предполагающем отражение влияния налогообложения, прибыли на финансовый результат организации в наиболее индикативном представлении для акционера и инвестора. Здесь стоит отметить, что вообще для МСФО в части расчета налогообложения прибыли (IAS12) характерна сравнительная простота расчетов, поскольку не предполагается объектный учет разниц и расчет несуществующих разниц.

И если отдельный налоговый учет в обозримом будущем сохранится в качестве инструмента фискальных органов государства, то для акционеров и руководства организаций применение стандартов МСФО в части учета налога на прибыль призвано повысить эффективность национальной бухгалтерской отчетности в плоскости управленческого учета и формирования стратегии развития в условиях национальной практики налогового регулирования.

Литература

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) // СПС КонсультантПлюс
4. Волкова Ю.Б., Лаврухина Т.А., Недомолкина Я.Н. и др. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. Воронежский государственный университет. Воронеж: 2019.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (утверждено Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н) // СПС КонсультантПлюс.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (утв. Приказом 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) // СПС КонсультантПлюс.
7. Фонд «национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методический центр» [Электронный ресурс] / Рекомендация Р-102/2019-КнР от 26.04.2019 «Порядок учета налога на прибыль». Режим доступа: <http://bmcenter.ru/>
8. IFRS application around the World. Jurisdictional profile: Germany. <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/germany-ifrs-profile.pdf>
9. KIRSCJ, Hanno; OLLSSON, Stefan. Financial Accounting and Tax Accounting: Germany and Sweden as Examples. Skattenytt SN, 2008. P. 746 – 757.
10. Минаков А.В. Основы управления бюджетно-налоговой системой России // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2011. Т. 7. № 9 (102). С. 61 – 69.

References

1. Karpova T.P. O soglasovanii metodologii treh buhgalterskih sistem v processe formirovaniya edinogo uchetnogo prostranstva. Uchet. Analiz. Audit. 2014. № 1. S. 45 – 50.
2. Kolchugin S.V. Jekonomicheskaja sushhnost' naloga na pribyl'. Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2016. № 22 (412). S. 14 – 26.
3. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 12 «Nalogi na pribyl'» (vveden v dejstvie na territorii Rossijskoj Federacii Prikazom Minfina Rossii ot 28.12.2015 № 217n) (red. ot 27.03.2018). SPS Konsul'tantPljus

4. Volkova Ju.B., Lavruhina T.A., Nedomolkina Ja.N. i dr *Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti: uchebnik*. Voronezhskij gosudarstvennyj universitet. Voronezh: 2019.

5. *Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl' organizacij» PBU 18/02 (utverzhdeno Prikazom Minfina Rossii ot 19.11.2002 № 114n)*. SPS Konsul'tantPljus.

6. *Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl' organizacij» PBU 18/02 (utv. Prikazom Minfina Rossii ot 20.11.2018 № 236n O vnesenii izmenenij v Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl' organizacij» PBU 18/02, utverzhden-noe prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 19 nojabrja 2002 g. № 114n)*. SPS Konsul'tantPljus.

7. Fond «nacional'nyj negosudarstvennyj reguljator buhgalterskogo ucheta «Buhgalterskij me-todicheskij centr» [Jelektronnyj resurs]. Rekomendacija R-102/2019-KpR ot 26.04.2019 «Porjadok ucheta naloga na pribyl'». Rezhim dostupa: <http://bmcenter.ru/>

8. *IFRS application around the World. Jurisdictional profile: Germany*. <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/germany-ifrs-profile.pdf>

9. KIRSCJ, Hanno; OLLSSON, Stefan. *Financial Accounting and Tax Accounting: Germany and Sweden as Examples*. Skattenytt SN, 2008. P. 746 – 757.

10. Minakov A.V. *Osnovy upravleniya byudzhetno-nalогоvoj sistemoj Rossii // Nacional'nye interesy: priority i bezopasnost'*. 2011. T. 7. № 9 (102). S. 61 – 69.

ACCOUNTING FOR INCOME TAX HALFWAY TO IFRS

*Badmaeva Zh.D., Candidate of Economic Sciences (Ph.D.), Associate Professor,
Kurchan E.P.,
Saint Petersburg State University of Economics*

Abstract: determining the taxable base for income tax in national accounting systems is increasingly influenced by IFRS. In Russia, this trend was clearly manifested with the adoption in 2002 of Regulations on accounting PBU 18/02, establishing a link between the definition of profit in accounting and tax accounting.

The article provides a brief overview of the issues of harmonization of national accounting standards for income tax with the requirements of IFRS, the main aspects of calculating the tax base for income tax in the light of the latest version of PBU18/02, which entered into force on January 1, 2020, and the impact of these processes on the formation of the report on the financial result of the organization. In almost all countries with market economies tax on profit of organizations is one of the main components of the fiscal system. Depending on the specifics of the national tax system and the structure of the economy, the meaning and function of this tax may differ greatly.

Keywords: permanent differences, temporary differences, permanent tax income, permanent tax expense, deferred tax asset, deferred tax liability, current income tax, PBU18/02