

## УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ: ПОСТОЯННЫЕ НАЛОГОВЫЕ АКТИВЫ

**С.В. Селютина**

*ГОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет», г. Тамбов*

*Рецензент Б.И. Герасимов*

**Ключевые слова и фразы:** отложенный налоговый актив; отложенное налоговое обязательство; постоянный налоговый актив; постоянное налоговое обязательство; условный расход (условный доход) по налогу на прибыль.

**Аннотация:** Исследованы и рассмотрены вопросы правомерности применения постоянных налоговых активов в учете расчетов по налогу на прибыль.

Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года № 283, предусмотрено обеспечение непротиворечивости российской системы бухгалтерского учета общепризнанным в мире подходам к ведению бухгалтерского учета, формирование модели сосуществования и взаимодействия системы налогообложения и системы бухгалтерского учета [1]. Несмотря на то, что срок выполнения мероприятий по реализации Программы (1998 – 2000 гг.) уже истек, проблемы в заявленных областях решены не полностью.

В частности, множество спорных моментов связано с налогообложением прибыли. Трудности обусловлены несовпадением бухгалтерской прибыли и налоговой базы по налогу на прибыль организаций и, как следствие, условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль и текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка). Для целей Положения по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденного Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 года № 114н, текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) определяется исходя из величины условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (в сторону увеличения), отложенного налогового актива (в сторону увеличения) и отложенного налогового обязательства (в сторону

---

Селютина С.В. – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ТамбГТУ.

уменьшения) отчетного периода [2]. Однако на практике величину условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль также корректируют на сумму постоянного налогового актива (в сторону уменьшения).

В действующем законодательстве данное понятие не определено. Однако многие авторы заключают, что если постоянная разница приводит к уменьшению суммы налога на прибыль, то возникает постоянный налоговый актив.

Для целей ПБУ 18/02 под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Таким образом, исчерпывающий перечень ситуаций, в результате которых возникают постоянные разницы, можно составить на основании НК РФ, в частности, статей 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» и 270 «Расходы, не учитываемые при определении налоговой базы». Однако приведенные в ПБУ 18/02 в качестве примера ситуации, в результате которых возникают постоянные разницы, иллюстрируют лишь случаи, когда налоговая база по налогу на прибыль превышает бухгалтерскую прибыль. Таким образом, в ПБУ 18/02 определено только понятие «постоянное налоговое обязательство». Под постоянным налоговым обязательством понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Получается, что, по мнению Минфина РФ, текущий налог на прибыль в итоге (после погашения отложенных налоговых активов и обязательств) не может быть меньше условного расхода по налогу на прибыль. Для обоснования правомерности (неправомерности) такого подхода необходимо определить место ПБУ 18/02 и НК РФ в системе общероссийского законодательства.

Структура законодательства РФ строится на основе иерархии нормативных правовых документов по их юридической силе:

- первый уровень – Конституция Российской Федерации;
- второй уровень – кодексы Российской Федерации;
- третий уровень – федеральные законы Российской Федерации;
- четвертый уровень – указы Президента Российской Федерации;
- пятый уровень – постановления Правительства Российской Федерации;
- шестой уровень – нормативные документы органов исполнительной власти.

Налоговый кодекс РФ относится ко второму уровню, а ПБУ 18/02 – к шестому уровню иерархии нормативных правовых документов. Таким образом, Налоговый кодекс РФ обладает большей юридической силой по сравнению с ПБУ 18/02. Поэтому при определении текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка), прежде всего, следует руководствоваться Налоговым кодексом РФ. Следовательно, подход Министерства финансов Российской Федерации, изложенный в ПБУ 18/02, не совсем корректен.

Рассмотренную проблему предлагается решить путем внесения поправок, касающихся введения понятия «постоянный налоговый актив» в пункты 4, 7, 21, 24 и 25 ПБУ 18/02.

В целях рационализации системы бухгалтерского учета предлагается учитывать постоянные и временные разницы на отдельных синтетических счетах раздела VIII «Финансовые результаты» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н [4]. Например, можно учитывать постоянные разницы на счете 92, который предлагается именовать «Постоянные разницы». К данному счету рекомендуется открытие субсчетов:

- 1) вычитаемые постоянные разницы;
- 2) налогооблагаемые постоянные разницы;
- 3) сальдо постоянных разниц.

Рассмотрим практический пример возникновения постоянной разницы, которая приводит к образованию постоянного налогового актива.

В организации «Альфа» в результате переоценки акций по рыночной стоимости получена положительная разница в размере 50 000 рублей. Положительная разница, полученная при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости, не учитывается в качестве дохода при определении налоговой базы по налогу на прибыль [3, ст. 251, п. 1, пп. 24]. Таким образом, получена постоянная разница, которая ведет к образованию постоянного налогового актива. Величина постоянного налогового актива будет равна произведению полученной разницы (50 000 р.) и ставки налога на прибыль (24 %):

Постоянный налоговый актив равен  $50\,000 \times 0,24 = 12\,000$  р.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи (табл. 1).

Аналогичным образом предлагается вести учет временных разниц на счете 93, который можно наименовать «Временные разницы». К данному счету рекомендуется открытие следующих субсчетов:

- 1) налогооблагаемые временные разницы;
- 2) вычитаемые временные разницы;
- 3) сальдо временных разниц.

Таблица 1

**Фрагмент журнала хозяйственных операций**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция		Сумма, Р.
	Дебет	Кредит	
Отражена положительная разница, полученная при переоценке акций по рыночной стоимости	58-2 «Паи и акции»	92-1 «Вычитаемые постоянные разницы»	50 000
Начислен постоянный налоговый актив	68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»	99-3 «Постоянный налоговый актив»	12 000

Таким образом, на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» будут учитываться лишь те доходы и расходы, которые участвуют в формировании налоговой базы по налогу на прибыль. На счетах 92 «Постоянные разницы» и 93 «Временные разницы» будет формироваться информация, иллюстрирующая расхождение между бухгалтерским учетом и налоговым. Предложенный подход упростит составление бухгалтерской отчетности, так как данная информация подлежит раскрытию в ней.

Предлагаемые изменения также подразумевают внесение поправок в План счетов и инструкцию по его применению: наименование счетов 92 и 93, изменение инструкции к счету 99 «Прибыли и убытки».

В заключение проанализируем достижение цели, предусмотренной Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, – приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. Основой ПБУ 18/02 является МСФО 12 «Налоги на прибыль» (International accounting standard 12 «Income Taxes») [5]. Однако между российским стандартом и международным существуют фундаментальные различия.

Конечная цель применения МСФО 12 – это формирование на балансе организации отложенных налоговых обязательств (deferred tax liabilities) и отложенных налоговых активов (deferred tax assets), влияющих на будущие налоговые платежи.

Задачей ПБУ 18/02 является установление взаимосвязи между показателем бухгалтерской прибыли и величиной налоговой базы по налогу на прибыль. «Побочным эффектом» от установления соответствия между бухгалтерской и налоговой прибылью все равно является формирование отложенных налоговых активов и обязательств, а также постоянных налоговых обязательств и, как было выяснено выше, постоянных налоговых активов. Величина постоянного налога не влияет на налог на прибыль следующих за отчетным периодов, поэтому информация о постоянных налоговых обязательствах и активах не является существенной для пользователей отчетности. Учет должен быть рациональным – это правило закреплено и в российских, и в международных стандартах. Любые «непроизводительные» затраты – бессмысленные проводки, лишние вычисления и записи – неприемлемы. Между тем, ПБУ 18/02 заставляет бухгалтеров учитывать постоянные разницы, которые не представляют никакого интереса для пользователей отчетности, поскольку не информируют их о будущих налоговых платежах.

Таким образом, в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2) строка «Постоянные налоговые обязательства (активы)» не является существенной с точки зрения обеспечения пользователей необходимой информацией для принятия ими экономических решений.

Каков же вердикт постоянным налоговым активам? Если ПБУ 18/02 ставит целью расчет текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) на основании данных бухгалтерского учета, то постоянные налоговые активы должны занять свое почетное место в ПБУ 18/02. Однако, при этом, не стоит завышать их роль в бухгалтерской отчетности, где критерием существенности информации являются требования внутренних и внешних пользователей.

### *Список литературы*

1. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: Постановление Правительства РФ от 06 марта 1998 г., № 283 // Российская газета. – 1998. – № 52.
2. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02: Приказ Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г., № 114н // Российская газета. – 1991. – № 4.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 05 августа 2000 года, № 117-ФЗ // Парламентская газета. – 2000. – № 115–152.
4. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: Приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г., № 94н // Экономика и жизнь. – 2000. – № 46.
5. Западные корни ПБУ: МСФО (IAS) 12 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.gaap.ru/i,lio/gaap-ias/compare\\_rus2/079.asp](http://www.gaap.ru/i,lio/gaap-ias/compare_rus2/079.asp).

---

#### **Records of Calculations of Income Tax: Permanent Tax Assets**

**S.V. Selyutina**

*Tambov State Technical University, Tambov*

**Key words and phrases:** deferred taxation; deferred tax liabilities; permanent tax asset; permanent tax liability; nominal cost (nominal profit) of income tax.

**Abstract:** Matters of adequacy of applying permanent tax assets in calculations of income profit are studied and analyzed.

---

© С.В. Селютина, 2007