

Хорякова Сюзанна Владимировна

аспирант

ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный
университет экономики и управления «НИНХ»

г. Новосибирск, Новосибирская область

ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ ПОСТОЯННЫХ И ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Аннотация: в статье рассмотрены основные причины возникновения расхождений в бухгалтерском и налоговом учете финансовых результатов экономических субъектов в рамках правового поля в современных условиях хозяйствования. Предложены макеты аналитических регистров налогового учета постоянных и временных разниц, позволяющих формировать надежную информацию при исчислении налога на прибыль организаций.

Ключевые слова: постоянные разницы, временные разницы, доходы, расходы, налог на прибыль организаций, регистры налогового учета.

В современных условиях хозяйствования, возникают расхождения в доходах и расходах, по данным бухгалтерского учета и налогового учета, что приводит к значительным сложностям при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [6], расхождения между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) образуются в результате несоответствий в правилах признания доходов и расходов [3], в налоговом законодательстве и нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету.

Необходимо систематизировать постоянные и временные разницы, выявить причины их возникновения, определить влияние на величину налога на прибыль организаций и обозначить возможность отражения разниц в бухгалтерском учете.

К постоянным разницам относят:

– доходы и расходы, оказывающие влияние на формирование бухгалтерской прибыли (убытка), не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (предприятий) в отчетном и последующих периодах;

– доходы и расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль в отчетном периоде, при этом не признаются для целей бухгалтерского учета отчетного и последующих периодов.

Следовательно, постоянные разницы уменьшают или увеличивают налог на прибыль. Основные причины влияния постоянных разниц на величину налога на прибыль:

1. Доходы учитываются в бухгалтерском учете и не признаются в налоговом:

$$Д (БУ) > Д (НУ), \quad (1)$$

при этом расчет постоянных разниц, налоговых активов происходит следующим образом:

$$Д (БУ) - Д (НУ) = ВПР, \quad (2)$$

$$ВПР * НС = ПНА, \quad (3)$$

где Д (БУ) – доходы организаций, признаваемые в бухгалтерском учете,

Д (НУ) – доходы организаций для целей налогообложения,

ВПР – вычитаемые постоянные разницы,

НС – налоговая ставка,

ПНА – постоянные налоговые активы.

2. Доходы учитываются в налоговом учете и не признаются в бухгалтерском:

$$Д (БУ) < Д (НУ), \quad (4)$$

при этом расчет постоянных разниц, налоговых обязательств осуществляется:

$$Д (БУ) - Д (НУ) = (- НПР), \quad (5)$$

$$(- НПР) * НС = (- ПНО), \quad (6)$$

где НПР – налогооблагаемые постоянные разницы,

ПНО – постоянные налоговые обязательства.

3. Расходы, признаваемые в налоговом и не учитываемые в бухгалтерском учете:

$$P(\text{БУ}) < P(\text{НУ}), \quad (7)$$

при этом расчет постоянных разниц, налоговых активов происходит следующим образом:

$$P(\text{БУ}) - P(\text{НУ}) = (-\text{ВПП}), \quad (8)$$

$$(-\text{ВПП}) * \text{НС} = (-\text{ПНА}), \quad (9)$$

где $P(\text{БУ})$ – расходы организаций, признаваемые в бухгалтерском учете, $P(\text{НУ})$ – расходы организаций для целей налогообложения.

4. Расходы, признаваемые в бухгалтерском учете и не учитываемые в налоговом:

$$P(\text{БУ}) > P(\text{НУ}), \quad (10)$$

при этом расчет постоянных разниц и налоговых обязательств осуществляется:

$$P(\text{БУ}) - P(\text{НУ}) = \text{НПР}, \quad (11)$$

$$\text{НПР} * \text{НС} = \text{ПНО}. \quad (12)$$

В случаях превышения суммы доходов в налоговом учете по сравнению с данными бухгалтерского и превышение суммы расходов в бухгалтерском учете по сравнению с налоговым, оказывает положительное влияние на величину налога на прибыль организаций. Превышение доходов в бухгалтерском учете над налоговым отрицательно влияет на формирование налога на прибыль.

Можно отметить наиболее распространенные ситуации возникновения постоянных разниц:

1) при доходах, учитываемых в бухгалтерском учете, но не признаваемых налоговым, в виде [5]:

– средств и иного имущества, полученные в качестве безвозмездной помощи (содействия);

– имущества, полученного в рамках целевого финансирования;

– кредиторской задолженности по уплате налогов, пеней, штрафов перед бюджетом (внебюджетными фондами); при этом постоянная разница равна

сумме дохода в бухгалтерском учете, признаваемого в соответствии с законодательством или по решению Правительства Российской Федерации;

– положительной разницы, возникшей при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

2) при доходах, учитываемых в налоговом учете [5], но не признаваемых в бухгалтерском, в виде сумм:

– направленных на обучение работника в случае его увольнения до окончания действия трудового договора;

– от продажи товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночных.

3) при расходах, учитываемых для целей налогообложения, но не признаваемых в бухгалтерском учете, в виде:

– амортизации нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования;

– амортизационных отчислений по объектам основных средств некоммерческой организации за счет доходов от предпринимательской деятельности;

– расходов на приобретение земельных участков, включенных в первоначальную стоимость в бухгалтерском учете, входящих в состав расходов в налоговом;

4) при расходах, учитываемых в бухгалтерском учете, но не признанных в налоговом, в виде:

– недостачи или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей;

– взносов по договорам добровольного личного страхования, долгосрочного страхования жизни;

– расходов по уплате процентов на приобретение жилого помещения;

– компенсаций, связанных с увеличением цен;

– представительских расходов.

Согласно ПБУ 18/02 [6], сведения о постоянных разницах в бухгалтерском учете формируются на основании первичных документов – на счетах бухгалтерского учета или в другом порядке, который определяется организацией самостоятельно. По нашему мнению, постоянные разницы подлежат учету системно в бухгалтерских регистрах (или на забалансовых счетах).

С этой целью, необходимо ввести субсчета:

– вычитаемые постоянные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учете;

– налогооблагаемые постоянные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учете;

– вычитаемые постоянные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учете;

– налогооблагаемые постоянные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учете.

При отражении постоянных разниц в налоговом учете предлагается использовать аналитический регистр (табл. 1).

Таблица 1

Макет аналитического регистра налогового учета постоянных разниц

№ П/П	Доходы, учитываемые:		Разницы между доходами, их влияние на величину налога на прибыль		Расходы, учитываемые:		Разницы между доходами, их влияние на величину налога на прибыль	
	в БУ, но не признаваемые в НУ	в НУ, но не признаваемые в БУ	положительно	отрицательно	в БУ, но не признаваемые в НУ	в НУ, но не признаваемые в БУ	положительно	отрицательно
1								
2								
...								
<i>Итого</i>								

Источник: составлено автором.

Согласно ПБУ 18/02 [6], временные разницы – доходы и расходы, которые оказывают влияние на бухгалтерскую прибыль в отчетном периоде, а к налоговому учету принимаются в другом или других периодах [4]. Следует отметить: при числовом равенстве доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения признание их в налоговом учете полностью или частично отражается в разных периодах. Можно выделить четыре основные причины влияния временных разниц на величину налога на прибыль:

1. При доходах, учитываемых в налоговом учете раньше, чем в бухгалтерском:

$$Д (БУ) < Д (НУ), \quad (13)$$

расчет временных разниц и налоговых активов происходит следующим образом:

$$Д (БУ) - Д (НУ) = (-ВВР), \quad (14)$$

$$(-ВВР) * НС = (-ОНА), \quad (15)$$

где ВВР – вычитаемые временные разницы,

ОНА – отложенные налоговые активы.

2. При доходах, учитываемых раньше в бухгалтерском учете, чем в налоговом:

$$Д (БУ) > Д (НУ), \quad (16)$$

при этом временные разницы, налоговые обязательства рассчитываются следующим образом:

$$Д (БУ) - Д (НУ) = НВР, \quad (17)$$

$$НВР * НС = ОНО, \quad (18)$$

где НВР – налогооблагаемые временные разницы,

ОНО – отложенные налоговые обязательства.

3. При расходах, учитываемых раньше в бухгалтерском учете, чем в налоговом учете:

$$Р (БУ) > Р (НУ), \quad (19)$$

расчет временных разниц, налоговых активов осуществляется:

$$Р (БУ) - Р (НУ) = ВВР, \quad (20)$$

$$ВВР * НС = ОНА. \quad (21)$$

4. При расходах, учитываемых позже в бухгалтерском учете, чем в налоговом учете:

$$P(\text{БУ}) < P(\text{НУ}), \quad (22)$$

расчет временных разниц и налоговых обязательств происходит следующим образом:

$$P(\text{БУ}) - P(\text{НУ}) = (-\text{НВР}), \quad (23)$$

$$(-\text{НВР}) * \text{НС} = (-\text{ОНО}). \quad (24)$$

Необходимо отметить: признание доходов в бухгалтерском учете раньше, чем в налоговом, а расходов – позже приводит к образованию недоимки по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде и необходимости доплаты в следующем. Соответственно, если расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом, а доходы – позже, образуется переплата налога на прибыль в отчетном периоде; в следующих отчетных периодах возникает необходимость уменьшения величины налога на прибыль организаций [2].

Наиболее распространённые ситуации возникновения временных разниц:

1) по доходам, учитываемым раньше в налоговом учете, чем в бухгалтерском, вследствие:

– различного порядка признания в бухгалтерском и налоговом учете дохода в виде процентов по предоставленному займу;

– несовпадения момента признания в бухгалтерском и налоговом учете доходов в виде безвозмездных поступлений (кроме денежных средств);

– отражения доходов в бухгалтерском учете из-за допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, в целях налогообложения в виде авансов при использовании кассового метода.

2) по доходам, учитываемым раньше в бухгалтерском учете, чем в налоговом, вследствие различий:

– различие в датах признания полученных дивидендов от долевого участия;

– в признании выручки от продажи товаров (работ, услуг);

3) по расходам, признанным раньше в бухгалтерском учете, чем в налоговом, в виду:

– разных способов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;

– различных способов списания материалов;

– неодинаковых способов признания коммерческих и управленческих расходов;

4) по расходам, учитываемым позже в бухгалтерском учете, чем в налоговом, по причинам различия:

– методов начисления амортизации;

– моментов признания расходов, связанных с приобретением прав использования интеллектуальной собственности;

– правил признания процентов за предоставленные денежные средства во временное пользование (займы и кредиты).

Необходимо вести отдельный учет временных разниц по видам активов и обязательств. Данный учет можно вести как по счетам бухгалтерского учета, так и на забалансовых счетах, в аналитических регистрах налогового учета (используя субсчета):

– вычитаемые временные разницы между доходами бухгалтерского и налогового учета;

– налогооблагаемые временные разницы между доходами бухгалтерского и налогового учета;

– вычитаемые временные разницы между расходами бухгалтерского и налогового учета;

– налогооблагаемые временные разницы между расходами бухгалтерского и налогового учета.

Налоговый учет временных разниц может быть представлен в виде регистра (табл. 2).

Макет аналитического регистра налогового учета временных разниц

№ п/п	Хозяй- ствен- ная опера- ция	Остаток временных разниц на начало отчетного периода				Временные разницы, начисленные в отчетном периоде				Временные разницы, списанные в отчетном периоде				Остаток временных разниц на конец отчетного периода			
		ВВР		НВР		ВВР		НВР		ВВР		НВР		ВВР		НВР	
		м/у до- хо- дами	м/у расхо- дами	м/у до- хо- дами	м/у расхо- дами	м/у до- хо- дами	м/у расхо- дами	м/у до- хо- дами	м/у расхо- дами	м/у до- хо- дами	м/у расхо- дами	м/у до- хо- дами	м/у расхо- дами	м/у до- хо- дами	м/у расхо- дами	м/у до- хо- дами	м/у расхо- дами
1																	
2																	
...																	
<i>Итого</i>																	

Источник: составлен автором.

Результаты реализации приведенных предложений по выявлению причин возникновения постоянных и временных разниц, их влияние на величину налога на прибыль, создают необходимую базу для формирования в бухгалтерском и налоговом учете показателей позволяющих обеспечивать организации-плательщиков налога на прибыль достоверной информацией, адекватно отражающую сложные и динамичные процессы современной хозяйственной жизни экономических субъектов.

Список литературы

1. Надеждина С.Д. Прибыль организаций: бухгалтерский и налоговый учет: Монография / С.Д. Надеждина, Н.И. Воронина. – Новосибирск: Сибирский университет потребительской кооперации, 2009. – 156 с.
2. Надеждина С.Д. Организация аналитического учета при расчетах с бюджетом по налогу на прибыль / С.Д. Надеждина, Ж.А. Зимарева // *Налоги и экономика*. – 2007. – №1 (73). – С. 12–17.
3. Надеждина С.Д. Методология и практика формирования финансовых результатов и налогообложение прибыли субъектов предпринимательской деятельности: монография / С.Д. Надеждина, В.А. Камышан, В.М. Лукьяненко, Д.О. Терещенко; Новосиб. гос. ун-т экономики и управления. – Новосибирск: НГУЭУ, 2016. – 188 с.
4. Надеждина С.Д. Бухгалтерский учет – информационная основа экономического измерения финансового результата и налогообложения прибыли организаций. Мы продолжаем традиции русской статистики / С.Д. Надеждина, В.М. Лукьяненко // *Сб. докладов междунаро. научно-практ. конф. «1 Открытый российский статистический конгресс»* (Новосибирск, 20–22 октября 2015 г.): В 4 т. Т. 2. Информационные системы, базы данных, экономические измерения / Российская ассоциация статистиков; Федеральная служба государственной статистики РФ; Новосиб. гос. ун-т экономики и управления. – Новосибирск: НГУЭУ, 2016. – С. 565–571.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (ред. 03.04.2017).

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утверждено Приказом Минфина России от 10.12.2002 №114н (ред. от 06.04.2015).