

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ПОСТОЯННЫХ И ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ В СИСТЕМЕ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

И. П. Забродин

Воронежский государственный университет

В статье подвергаются критике отдельные требования бухгалтерского стандарта «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Предлагается методика отражения доходов, расходов и финансовых результатов бухгалтерского и налогового учета в единой системе счетоводства. Проводится сравнительный анализ содержания бухгалтерского баланса при различных подходах к учету расчетов по налогу на прибыль.

Начиная с 1.01.2003 г. вступило в действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (далее – Положение, ПБУ 18/02), которое разработано во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности с целью формирования в учете и отчетности различий в налогах на бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль (убыток). Причем, Положение предусматривает отражение в учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, но и сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов. Иными словами, ПБУ 18/02 не противоречит требованиям налогового учета, изложенным в главе 25 «Налог на прибыль» части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс, НК РФ) и при этом предполагает адаптацию учета и отчетности к событиям, способным повлиять на величину обязательств в будущем, что в ракурсе актуальной на сегодняшний день дискуссии о справедливой стоимости следует признать существенным шагом, направленным на повышение прозрачности и достоверности финансовой отчетности. Между тем, данная благая цель реализуется в ПБУ 18/02 средствами, вызывающими у автора данной статьи критику по следующим основаниям.

Во-первых, Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства. Получается, что требования главы 25 НК РФ малые предприятия выполнять обязаны и, следовательно, в практике их деятельности появляются различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, которые вместе с тем можно не отражать в

учете и отчетности! Иными словами, отчетность крупных экономических субъектов должна быть достоверной, а малых предприятий – необязательно? Несмотря на то что показатели деятельности субъектов малого предпринимательства несравнимы, например, с оборотами и активами открытых акционерных обществ и т.п., тем не менее это вовсе не означает возможность нарушения принципов достоверности отчетности, непрерывности деятельности хозяйствующих субъектов и других важнейших принципов бухгалтерского учета. По нашему мнению, отмеченный факт является следствием общей бесконтрольности бухгалтерского учета со стороны органов, его регулирующих, и нуждается в переосмыслении на самом высоком уровне.

Во-вторых, Положением определены новые объекты бухгалтерского учета – отложенные налоговые активы и обязательства, которые подлежат отражению на отдельных синтетических счетах (соответственно счета 09 и 77) и раскрываются в отдельных статьях баланса и отчета о прибылях и убытках. Несомненно, их необходимо учитывать с целью повышения прозрачности и объективности отчетности. Однако действующие формы отчетности в результате стали содержать показатели, имеющие не экономическую природу, а нормативное происхождение, причем, весьма изменчивое, что противоречит важнейшему принципу приоритета содержания перед формой. Более того, отложенные налоговые активы вообще не удовлетворяют критериям признания активов и, следовательно, не должны раскрываться в активе баланса, искажая его и затрудняя проведение финансового анализа. По нашему мнению, целесообразно было бы пересмотреть порядок раскрытия отложенных налоговых активов и обязательств в бухгалтерской отчетности.

В-третьих, вызывает сомнение действенность счетов 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства». Дело в том, что отложенные налоговые активы и обязательства являются следствием возникновения так называемых временных разниц, когда доходы и расходы формируют бухгалтерский финансовый результат в одном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль (убыток) – в другом. Рассчитываются отложенные налоговые активы и обязательства путем умножения временных разниц (соответственно, вычитаемых и налогооблагаемых) на ставку налога на прибыль. Таким образом, в учете предполагается отражение не самих хозяйственных ситуаций (временных разниц), а того, что явилось следствием их образования. Подобный подход приводит к искажению сущности допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности: например, разницы возникли в процессе формирования производственных затрат, а в учете при этом увеличивается или уменьшается задолженность перед бюджетом, что должно соответствовать стадии определения финансовых результатов.

В четвертых, в результате того, что счета 09 и 77 корреспондируют непосредственно со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», на счете 99 «Прибыли и убытки» формируется сальдо без учета увеличения или уменьшения текущего налога на прибыль на величину отложенных налоговых активов или обязательств. Это привело к тому, что счета 99 и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» перестали содержать информацию о нераспределенной прибыли как разнице между прибылью отчетного периода и налогом на прибыль, что, по нашему мнению, искажает экономический смысл указанных счетов и соответствующих отчетных показателей.

В пятых, мы полагаем, что можно было бы не использовать отдельный субсчет к счету 99 для отражения постоянных налоговых обязательств, поскольку, как и в случае с временными разницами, они должны показываться в учете по мере их возникновения, то есть зачастую значительно раньше, чем начисляются обязательства по налогу на прибыль.

Каким же образом устранить вышеприведенные критические замечания? Суть предлагаемых подходов состоит в том, что необходимо сохранить экономический смысл счетов 99 и 84, а потому при организации учета расчетов по налогу на прибыль следует отказаться от счетов 09 и 77 и отражать не

отложенные налоговые активы или обязательства, а сами разницы, по причине которых они возникли. При этом наиболее важно не то, постоянный или временный характер носят разницы, а то, увеличивают или уменьшают они бухгалтерскую прибыль в целях налогообложения. В отсутствие счетов 09 и 77 считаем целесообразным учитывать вышеназванные разницы на стадиях их возникновения, то есть в контексте учета тех хозяйственных ситуаций, при которых они сформировались. Для этого постоянные и временные разницы следует условно разделить на две подгруппы. К первой рекомендуется относить те из них, которые появляются на стадии учета производственных затрат. Например, постоянные налоговые обязательства имеют место, если организация превышает предельно допустимые нормы отдельных управленческих затрат (командировочные, представительские, на рекламу и т.п.), а временные разницы – при применении различных способов амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Отражение таких разниц на стадии учета производственных затрат видится особенно важным вследствие того, что основные затраты списываются в расходы только по мере реализации продукции (работ, услуг) и не в полной сумме, а за вычетом остатков незавершенного производства и непроданной продукции, что может существенно повлиять на размер и бухгалтерских, и налогооблагаемых финансовых результатов.

Вторая условная часть постоянных и временных разниц имеет место на стадии формирования доходов, расходов и финансовых результатов. Это, например, непризнание в налоговом учете расходов по безвозмездной передаче объектов, по созданию отдельных оценочных резервов и др., что приводит к появлению постоянных налоговых обязательств. При продаже основного средства с убытком, переносе полученных убытков на будущее и в ряде других случаев имеют место временные разницы. Безусловно, дата их признания совпадает с моментом формирования финансовых результатов и, следовательно, методики учета разниц, принадлежащих к разным подгруппам, должны отличаться между собой.

Таким образом, в предлагаемых ниже вариантах, учет расчетов по налогу на прибыль будет строиться, во-первых, в контексте учета затрат и формирования финансовых результатов, а во-вторых, – в разрезе разниц, увеличивающих или уменьшающих бухгалтерскую прибыль в целях налогообложения безотносительно характера этих разниц.

ОТРАЖЕНИЕ ПОСТОЯННЫХ И ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ НА СТАДИИ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Как уже было отмечено, целью учета расчетов по налогу на прибыль мы видим отражение не только конечного результата, влияющего на налоговую базу, но последовательность действий, позволяющих сформировать постоянные и временные разницы, обобщить их на бухгалтерских счетах, списать в расходы в момент признания и определить бухгалтерский и налогооблагаемый финансовый результат. Полагаем, что реализация подобного комплексного подхода позволит не только устранить ряд отмеченных недоработок ПБУ 18/02, но и будет способствовать созданию единой системы бухгалтерского и налогового учета затрат, доходов и расходов.

Полагаем, что построение такой системы должно начинаться с формирования прямых и косвенных затрат налогового учета, поскольку от состава прямых затрат зависит база для оценки незавершенного производства и, как следствие, – величина расходов, принимаемых в целях налогообложения. Для этого классическую схему учета производственных затрат рекомендуем дополнить свободным в Плана счетов счетом 30 «Формирование затрат основного производства», к которому следует открывать субсчета 30/1 «Прямые расходы налогового учета» и 30/2 «Косвенные расходы налогового учета». Этот счет затем будет закрываться на счет 20 «Основное производство» и, таким образом, в балансе он показываться не должен, чтобы не исказить достоверность активов.

Поскольку фактические затраты, обобщающиеся на счете 20, отличаются от прямых и косвенных расходов налогового учета как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения, то единая система их учета должна предусматривать следующие ситуации:

– отражение фактических затрат в разрезе учитываемых и неучитываемых при налогообложении (в случае, когда бухгалтерские затраты превышают расходы налогового учета);

– отражение расходов налогового учета с последующей их корректировкой до величины фактических затрат (в случае, когда бухгалтерские затраты изначально меньше расходов налогового учета).

В любом случае на счете 20 должна обобщаться информация о бухгалтерских затратах организации. Прокомментируем названные ситуации.

Изначальное превышение бухгалтерских затрат над соответствующими расходами налогового учета имеет место, если организация по-разному оценивает первоначальную стоимость основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, использует различные методы начисления амортизации, превышает налоговые нормы отдельных управленческих расходов, отражает основные средства стоимостью до 20 000 руб. в составе материально-производственных запасов и т.п. Во всех этих случаях имеется возможность отражения бухгалтерских затрат в разрезе учитываемых и неучитываемых при налогообложении сумм, для чего к соответствующим бухгалтерским счетам рекомендуем использовать следующие субсчета:

25/1 «Общепроизводственные расходы, учитываемые при налогообложении»;

25/2 «Общепроизводственные расходы, неучитываемые при налогообложении»;

26/1 «Общехозяйственные расходы, учитываемые при налогообложении»;

26/2 «Общехозяйственные расходы, неучитываемые при налогообложении».

В конце месяца субсчета 25/1 и 26/1 должны списываться на счет 30, а субсчета 25/2 и 26/2 – непосредственно на счет 20, доводя расходы налогового учета до величины фактических затрат предприятия, не нарушая при этом общей логики учета производственных затрат. Известно, что на практике многие фирмы не используют счета 25 и 26, а все затраты аккумулируют непосредственно на счете 20. Тогда соответствующие субсчета для принимаемых и непринимаяемых при налогообложении расходов надо будет выделять именно на этом счете (20/1, 20/2). В то же время полагаем, что в дополнение к счету 20 следует вести как минимум счет 26, обороты которого составляют величину косвенных расходов и списываются на уменьшение и бухгалтерского, и налогооблагаемого финансового результата, являются базой для формирования строки «Управленческие расходы» Отчета о прибылях и убытках.

Проиллюстрируем сделанные выводы на условном примере. Предположим, организация установила нормы командировочных расходов сотрудников 500 руб. в сутки. Кроме того на ее балансе имеется объект основных средств производственного назначения первоначальной стоимостью (и в бухгалтерском, и в налоговом учете) 200 000 руб., сроком полезного использования 3 года (36 месяцев). Амортизация в бухгалтерском учете начисляется способом уменьшаемого остатка с коэффици-

УЧЕТ

ентом ускорения 2, а в налоговом – нелинейным методом. Суммы амортизационных отчислений (для сокращения физического объема данные представлены по годам) приведены в таблице 1.

ственно постоянные и временные разницы, что позволит не только достоверно корректировать бухгалтерскую прибыль в целях налогообложения, но и одновременно получать информацию о пря-

Таблица 1

Суммы амортизационных отчислений по основному средству, руб.

Год эксплуатации	Амортизация в бухгалтерском учете	Амортизация в налоговом учете	Отклонение (графа 2 минус графа 3)	Вид отклонения
1 год	133333	99273	34060	Вычитаемая временная разница
2 год	44444	49997	-5553	Облагаемая временная разница
3 год	14815	50730	-35915	Облагаемая временная разница
Итого амортизация	192592	200000	-7408	Постоянная разница
Ликвидационная стоимость	7408	x	x	

Как следует из содержания таблицы 1, по итогам первого года эксплуатации основного средства бухгалтерская амортизация превышает величину принимаемых при налогообложении расходов на 34 060 руб. Действующим порядком счетоводства было бы предусмотрено отражение не самой этой разницы, а отложенного налогового актива (24 процента от 34 060 руб.), то есть не хозяйственной ситуации, а ее следствия. В предлагаемой же нами методике объектом учета выступают непосред-

мых и косвенных расходах налогового учета в единой системе финансового счетоводства. Если предположить, что за рассматриваемый нами период работники провели в командировках 100 суток, то в учете, согласно условного примера, будут сделаны следующие записи (табл. 2).

Как свидетельствует содержание таблицы 2, на бухгалтерском счете 20 сформированы фактические расходы в сумме 183 333 руб., в том числе 99 273 руб. – прямые расходы налогового учета, 10 000 руб. – кос-

Таблица 2

Учет превышения бухгалтерских расходов над расходами налогового учета

Содержание факта хозяйственной деятельности	Сумма	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация объекта основных средств производственного назначения: - в части, учитываемой при налогообложении - в части, не учитываемой при налогообложении Итого:	99 273 34 060 133 333	25/1 25/2	02 02
2. Начислены командировочные расходы за 100 суток: - в части, учитываемой при налогообложении - в части, не учитываемой при налогообложении Итого:	10 000 40 000 50 000	26/1 26/2	71 71
3. В конце периода списаны общепроизводственные расходы: - учитываемые при налогообложении - не учитываемые при налогообложении Итого:	99 273 34 060 133 333	30/1 20	25/1 25/2
4. В конце периода списаны общехозяйственные расходы: - учитываемые при налогообложении - не учитываемые при налогообложении Итого:	10 000 40 000 50 000	30/2 20,90	26/1 26/2
5. В конце периода списаны расходы налогового учета: - прямые расходы - косвенные расходы Итого	99 273 10 000 109 273	20 20,90	30/1 30/2

венные расходы налогового учета, 74 060 руб. – расходы, не принимаемые при налогообложении.

Счета 30, 25 и 26 по итогам периода закрываются, не искажая достоверности бухгалтерского баланса. При этом обороты субсчетов 25/2 и 26/2 показывают величину необходимых корректировок бухгалтерской прибыли в сторону увеличения в целях налогообложения независимо от того, постоянный или временный характер носят различия. Заметим также, что при калькулировании сокращенной себестоимости предусмотрена возможность непосредственного списания субсчетов 26/2 и 30/2 в счет 90 «Продажи» на увеличение себестоимости продаж.

Изначальное превышение расходов налогового учета над соответствующими бухгалтерскими затратами имеет место, если используются нелинейные методы амортизации, а также в иных ситуациях, которые приводят к возникновению либо постоянного налогового актива, либо отложенного налогового обязательства. Как уже было отмечено, в этом случае нами предлагается учет затрат, исходя из требований налогового учета с последующей их корректировкой до величины фактических затрат. Продемонстрируем подобный порядок учета, используя данные условного примера.

Из содержания таблицы 1 следует, что по итогам второго и третьего года эксплуатации объекта бухгалтерская амортизация становится ниже амортизации налогового учета. Кроме того по истечении

срока полезного использования объекта формируется постоянный налоговый актив, так как в бухгалтерском учете основное средство амортизируется не полностью по правилу уменьшаемого остатка. В таблице 3 продемонстрирован порядок учета названных ситуаций при условии, что в качестве условного периода выбран третий год эксплуатации объекта, а работники провели в командировках 80 суток.

Как видно из содержания таблицы 3, последняя запись необходима для того, чтобы на счетах 20 и 02 были отражены бухгалтерские суммы начисляемой амортизации. Счет 30 при этом сохраняет свое информационное назначение и показывает величину прямых и косвенных расходов налогового учета.

Следовало бы также отметить, что в предлагаемом подходе нет особой необходимости классифицировать возникающие различия: важно лишь то, какие из них увеличивают или уменьшают налоговую базу. Например, если к рассматриваемой нами ситуации применять ПБУ 18/02, то на 24 % от 35 915 руб. следовало бы списывать отложенный налоговый актив, и затем на 24 % от ликвидационной стоимости (24 % от 7 408 руб.) закрывать счет 09, увеличивая бухгалтерскую прибыль (по кредиту счета 99), в то время как указанная стоимость есть не что иное как убытки организации в результате списания не полностью погашенной стоимости! Напротив, использование корреспонденций,

Таблица 3

Учет превышения расходов налогового учета над бухгалтерскими расходами

Содержание факта хозяйственной деятельности	Сумма	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация объекта основных средств производственного назначения, учитываемая при налогообложении	50 730	25/1	02
2. Начислены командировочные расходы за 80 суток:			
- в части, учитываемой при налогообложении	8 000	26/1	71
- в части, не учитываемой при налогообложении	32 000	26/2	71
Итого:	40 000		
3. В конце периода списаны общепроизводственные расходы	50 730	30/1	25/1
4. В конце периода списаны общехозяйственные расходы:			
- учитываемые при налогообложении	8 000	30/2	26/1
- не учитываемые при налогообложении	32 000	20,90	26/2
Итого:	40 000		
5. В конце периода списаны расходы налогового учета:			
- прямые расходы	50 730	20	30/1
- косвенные расходы	8 000	20,90	30/2
Итого:	58 730		
6. Произведена корректировка затрат основного производства (сторнировочная запись)	3 591	20	02

представленных в таблице 3, позволяет избежать подобного экономического противоречия, сохраняя в неприкосновенности счет 99.

Таким образом, если в экономике организации появляются ситуации, приводящие к формированию отложенных налоговых активов и (или) постоянных налоговых обязательств, то их возможно учитывать в порядке, приведенном в таблице 2. Аналогичным образом следует учитывать и разницы, приводящие к списанию отложенных налоговых обязательств. Если же имеют место разницы, приводящие к формированию отложенных налоговых обязательств или к списанию отложенных налоговых активов, то учет целесообразно организовывать по аналогии с порядком, представленным в таблице 3. При этом, предложенные подходы позволяют не только учитывать постоянные и временные разницы в целях достоверности расчетов налога на прибыль, но и одновременно определять величину прямых и косвенных расходов налогового учета, что, несомненно, облегчит списание затрат в тех случаях, когда их перечень в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает.

ОТРАЖЕНИЕ ПОСТОЯННЫХ И ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ НА СТАДИИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Как уже было отмечено, значительная часть постоянных и временных разниц возникает не на стадии учета производственных затрат, а в момент признания доходов и расходов, которые по отношению к основной деятельности организации являются прочими и, следовательно, не капитализируются в остатках активов, а в полной сумме списываются на финансовый результат отчетного периода со счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно на финансовый результат относятся и доходы и расходы по обычным видам деятельности, разницы по которым уже были выявлены на стадии учета производственных затрат, что формирует потребность их списания со счетов 20, 26, 43 «Готовая продукция» и др. на счет 90. Следовательно, необходимо предусмотреть такой порядок учета, при котором счета 90 и 91 сохранили бы информацию о фактических доходах и расходах организации, счет 99 – о бухгалтерской прибыли (убытке) и, вместе с тем, имелась бы возможность обобщения данных о налогооблагаемом финансовом результате вследствие учета постоянных и временных разниц.

В этой связи предлагаем внести следующие дополнения в действующий порядок учета доходов и расходов организации:

- отражать доходы и расходы на счетах 90 и 91 в разрезе учитываемых и неучитываемых при налогообложении сумм;

- ввести в раздел VIII рабочего плана счетов самостоятельный синтетический счет 92 «Налогооблагаемая прибыль (убыток)»;

- на отдельных субсчетах к счетам 90 и 91 производить корректировки налоговой базы на величину уменьшающих (а при необходимости – и увеличивающих) налоговую базу временных разниц.

Полагаем, что использование самостоятельного счета 92 позволит производить корректировки налоговой базы, не затрагивая счет 99 и, тем самым, не искажая его экономического смысла. В то же время все дополнительные счета и субсчета должны закрываться по итогам периода, чтобы не нарушать достоверность бухгалтерского баланса.

Представим порядок учета по вышеизложенной методике, разбив условия ранее используемого примера (табл. 3). Предположим, что, исходя из величины прямых расходов налогового учета 50 730 руб., организация произвела оценку остатков незавершенного производства на сумму 10 000 руб. Доходы от продаж без НДС в полном объеме принимаются при налогообложении и составляют 80 000 руб. Организация калькулирует сокращенную себестоимость.

Тогда бухгалтерская прибыль от продаж будет равна:

$$80000 - (50730 - 10000 - 35915 + 8000 + 32000) = 35185 \text{ руб.};$$

налогооблагаемая прибыль от продаж будет равна:

$$80000 - (50730 - 10000 + 8000) = 31270 \text{ руб.}$$

Продемонстрируем, как эти же суммы определить не расчетным путем, а с использованием предлагаемых счетов и субсчетов. Для этого будем применять следующие счета и субсчета:

- 90/1 «Выручка»;
- 90/2 «Себестоимость продаж, учитываемая при налогообложении»;
- 90/5 «Себестоимость продаж, неучитываемая при налогообложении»;
- 90/8 «Доначисление (уменьшение) налогооблагаемой прибыли»;
- 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»;
- 92 «Налогооблагаемая прибыль (убыток)».

УЧЕТ

Необходимые корреспонденции счетов представлены в таблице 4.

Как свидетельствует содержание таблицы 4, на счете 99 был сформирован бухгалтерский, а на счете 92 – налогооблагаемый финансовый результат, соответствующий представленным ранее расчетным значениям. Все счета и субсчета закрыты по итогам отчетного периода. При этом, на счете 20 осталось сальдо 10 000 руб., исходя из условий примера, на счете 68 отражены обязательства по

налогу в сумме 7 505 руб., а на счет 84 перенесена нераспределенная прибыль в сумме 27 680 руб.

Аналогичный порядок учета можно предложить и по счету 91 для отражения разниц, возникающих по прочим доходам и расходам организации.

Если по данным таблицы 4 составить баланс, добавив показатель первоначальной стоимости основного средства 200 000 руб. и соответствующую величину уставного капитала, то он имел бы следующее содержание (табл. 5).

Таблица 4

Учет доходов, расходов и формирования бухгалтерских и налогооблагаемых финансовых результатов

Содержание факта хозяйственной деятельности	Сумма	Дебет	Кредит
1. Отражена выручка от продаж (без НДС)	80 000	62	90/1
2. Сформирована себестоимость продаж, учитываемая при налогообложении: - прямые расходы налогового учета (оборот по дебету 20 минус сальдо по дебету 20); - косвенные расходы налогового учета (оборот 30/2)	4 815 8 000 12 815	90/2 90/2	20 30/2
3. Сформирована себестоимость продаж, не учитываемая при налогообложении (оборот 26/2)	32 000	90/5	26/2
4. Определен бухгалтерский финансовый результат – прибыль (оборот 90/1 минус оборот 90/2 минус оборот 90/5)	35 185	90/9	99
5. Списаны доходы на увеличение налоговой базы	80 000	90/1	92
6. Списаны расходы на уменьшение налоговой базы: - бухгалтерские расходы (оборот 90/2) - списание временной разницы (на сумму превышения расходов налогового учета над бухгалтерскими расходами)	12 815 35 915	92 92	90/2 90/8
7. Определен налогооблагаемый финансовый результат – прибыль (кредит 92 минус дебет 92)	31 270	92	90/9
8. Начислен налог на прибыль (24 % от 31 270 руб.)	7 505	99	68
9. По итогам года списана нераспределенная прибыль (кредит 99 минус дебет 99)	27 680	99	84
10. Произведено закрытие субсчетов счета 90: - субсчета 90/5; - субсчетов 90/8 и 90/9	32 000 35 915	90/9 90/8	90/5 90/9

Таблица 5

Бухгалтерский баланс за отчетный год по предложенной методике, руб.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статья актива	Сумма	Статья пассива	Сумма
Основные средства	185 185	Уставный капитал	200 000
Затраты в незавершенном производстве	10 000	Нераспределенная прибыль	27 680
Покупатели и заказчики	80 000	Задолженность по налогам	7 505
		Задолженность перед подотчетными лицами	40 000
БАЛАНС	275 185	БАЛАНС	275 185

Если к анализируемой ситуации применять требования ПБУ 18/02, то баланс имел бы несколько другой вид (табл. 6).

Так как в рассматриваемом нами периоде имело место списание отложенных налоговых активов с кредита счета 09, то в извлеченном балансе показана

информации о прямых и косвенных расходах налогового учета и обобщению данных о налогооблагаемых финансовых результатах.

В заключение отметим, что организации вправе вести налоговый учет отдельно от бухгалтерского, и это вполне оправдано при большом разно-

Таблица 6

Бухгалтерский баланс за отчетный год по требованиям ПБУ 18/02, руб.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статья актива	Сумма	Статья пассива	Сумма
Основные средства	185 185	Уставный капитал	200 000
Отложенные налоговые активы	6 842	Нераспределенная прибыль	20 839
Затраты в незавершенном производстве	10 000	Задолженность по налогам	7 504
Покупатели и заказчики	80 000	Задолженность перед подотчетными лицами	40 000
БАЛАНС	268 343	БАЛАНС	268 343

но отрицательное их значение. Одновременно в пассиве отражена аналогичная задолженность по налогу, что и в таблице 5 (разница в 1 руб. является результатом округлений в расчетах), а нераспределенная прибыль уменьшена на величину временной разницы. Иными словами, на счете 84 собственникам предъявляется не истинно чистая прибыль данного периода, а сумма, уже заранее уменьшенная на величину последующих налоговых платежей. То есть по сути дела, хозяевам предписывается не трогать определенную часть их же собственности! На наш взгляд, это не только экономически неверно, но и по меньшей мере неэтично, а потому и устранено в предложенной методике.

Подводя итоги критической оценки действующего порядка учета расчетов по налогу на прибыль, предписанного требованиями ПБУ 18/02, полагаем, что в процессе выполненного исследования была получена достоверная сумма обязательств по налогу и, вместе с тем, сохранен экономический смысл показателя нераспределенной прибыли, а система финансового счетоводства обогатилась дополнительными возможностями по формирова-

образии хозяйственных операций, должной обеспеченности кадрами и технической оснащенности. Однако многие фирмы вследствие различных причин пытаются совмещать ведение бухгалтерского и налогового учета в едином учетном процессе. Поэтому выражаем надежду, что изложенные в настоящей статье рекомендации будут востребованными не только в теории счетоводения, но и в практике деятельности хозяйствующих субъектов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Глава 25 «Налог на прибыль организаций»
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02
3. *Забродин И.П.* Совершенствование бухгалтерского учета расходов в целях их налогообложения / И.П. Забродин, Е.В. Кубахов // Аудитор. – 2002. – № 1.
4. *Забродин И.П.* Отражение прямых и косвенных расходов в бухгалтерском и налоговом учете / И.П. Забродин // Аудитор. – 2005. – № 7.
5. *Сапожникова Н.Г.* Принципы бухгалтерского учета : [учебное пособие] / Н.Г. Сапожникова. – Воронеж : Изд-во ВГУ, 2001. – 144 с.