

2.8. МЕТОДИКА УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В УСЛОВИЯХ КАПИТАЛИЗАЦИИ РАСХОДОВ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Нечитайло И.А., к.э.н., доцент кафедры аудита и экономического анализа

Санкт-Петербургский
торгово-экономический институт

В статье рассматриваются проблемы учета расчетов по налогу на прибыль на современных российских предприятиях в условиях капитализации расходов в незавершенном производстве и готовой продукции и пути их решения. Вводится понятие и раскрывается содержание эффекта капитализации постоянных и временных разниц в незавершенном производстве и готовой продукции. Проводится типология возникающих в этих условиях разниц и обобщивается система показателей и счетов для их отражения в учете.

Одной из наиболее сложных областей современного бухгалтерского учета является учет расчетов по налогу на прибыль организаций. В настоящее время в Российской Федерации порядок отражения в учете начислений по этому налогу и раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности устанавливается Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ) 18/02, утвержденным приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 19 ноября 2002 г. №114н. Основной предпосылкой его введения в систему нормативного регулирования в РФ послужило принципиальное разделение бухгалтерского учета, направленного преимущественно на формирование финансовой отчетности для внешних пользователей, и комплекса расчетов налога на прибыль, получившего название налогового учета. Как и следовало ожидать, обособление налогового учета сопровождалось появлением большого количества различий в порядке и исходных параметрах исчисления доходов и расходов в этих двух учетных системах (например, в порядке оценки первоначальной стоимости, начисления амортизации и в сроках полезного использования основных средств). Принимая во внимание значимость этих различий для определения сумм налоговых платежей, они не могут не являться объектом анализа финансовых служб организаций, что порождает необходимость в упорядочении информации об этих различиях.

Теоретически можно выделить два основных способа группировки и обобщения данных о различиях между показателями доходов и расходов в бухгалтерском учете и в системе налоговых расчетов, связанных с обложением прибыли. Один из них можно назвать системным, другой – внесистемным. Внесистемный способ состоит в периодическом сопоставлении доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете и выявлении различий между этими показателями, влияние которых на налог на прибыль не фиксируются в системе счетов бухгалтерского учета. Соответственно, на счете расчетов по налогам и сборам начисления налога на прибыль в одном отчетном периоде отражаются по данным налоговой декларации одной сум-

мой. Системный способ заключается в непрерывной сплошной регистрации влияния всех различий на величину налога на прибыль непосредственно на счетах бухгалтерского учета, в результате чего в бухгалтерском учете возникает несколько специфических показателей, таких как постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства. По существу системный способ представляет собой отражаемую на счетах факторную раскладку величины налога на прибыль к уплате по отклонениям от величины налога, который был бы получен при его исчислении исходя из бухгалтерской прибыли.

Графически система счетов, на которой в настоящее время основано применение системного способа в российских компаниях в соответствии с ПБУ 18/02, показана на рис. 1. Овал на схеме символизирует счет, номер которого указан в соответствии с действующим в РФ Планом счетов с указанием субсчета, введение которого желательно в рамках рассматриваемой учетной модели. Стрелки символизируют корреспонденции счетов. Начало стрелки показывает кредитуемый счет, конец – дебетуемый.

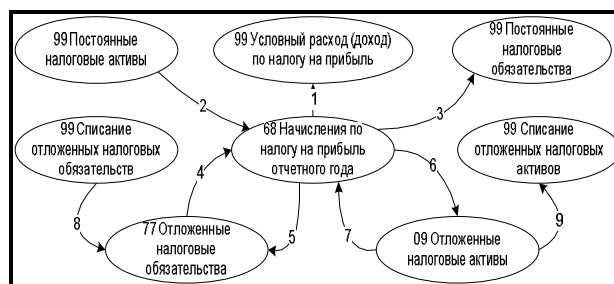


Рис. 1. Система счетов для учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ18/02

На рис. 1 корреспонденция показывает:

- 1 – начисление условного расхода по налогу на прибыль;
- 2 – начисление постоянных налоговых активов;
- 3 – начисление постоянных налоговых обязательств;
- 4 и 5 – начисление и погашение отложенных налоговых обязательств соответственно;
- 6 и 7 – начисление и погашение отложенных налоговых активов соответственно;
- 8 и 9 – списание соответственно отложенных налоговых обязательств и активов в связи с выбытием объекта, в оценке которого возникли временные разницы.

Аналитически порядок формирования величины налога на прибыль в соответствии со схемой на рис. 1 может быть представлен в виде следующей факторной модели:

$$T = T_A - A_F + L_F - \Delta L_T + \Delta A_T \quad (1)$$

где

T – налог на прибыль за отчетный период;

T_A – условный расход (условный доход показывается со знаком минус);

L_F – начисление постоянных налоговых обязательств;

A_F – начисление постоянных налоговых активов;

ΔL_T – прирост отложенных налоговых обязательств за период (без учета их списания);

ΔA_T – прирост отложенных налоговых активов за период (без учета их списания).

Основное преимущество использования такого порядка учета начислений по налогу на прибыль заключается в максимальной упорядоченности информации о различиях между доходами и расходами, формирующими прибыль в бухгалтерском учете и прибыль в целях налогообложения. Главным образом это находит выражение в том, что непосредственно в системе счетов благодаря введению в модель таких показателей как отложенные налоговые активы и обязательства обеспечивается аналитическое представление влияния сумм доходов и расходов, которые формируют бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а базу по налогу на прибыль – в другом. В то же время внесистемный способ лишен этой аналитической возможности.

Тем не менее, при попытках внедрения в крупных компаниях системного способа в условиях действующих в РФ нормативных актов по бухгалтерскому учету начинают проявляться его основные недостатки. Первый недостаток имеет организационный характер и связан со сложностью и высокой стоимостью внедрения громоздкого аналитического учета по соответствующим счетам, который в полной мере и позволяет реализовать его преимущество. Значимость этого недостатка напрямую зависит от ценности информации о расхождении между показателями доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете для ее потенциальных пользователей, особенно принимая во внимание то обстоятельство, что такой порядок учета является обязательным и отказаться от его применения, не нарушая правовые нормы, нельзя. Таким образом, этот недостаток затрагивает прагматический аспект учетной информации и потому имеет относительный характер. Второй недостаток носит методический характер и заключается в сложности самой учетной модели, что особенно важно в условиях наличия большого количества пробелов и противоречий в ПБУ 18/02. Он проявляется в отсутствии строго регламентированных методик расчета показателей этой учетной модели в некоторых хозяйственных ситуациях, а также в неоднозначности интерпретации показателей, порождаемых самим системным способом. Одной из таких хозяйственных ситуаций является учет расчетов налога на прибыль в условиях капитализации расходов в незавершенном производстве и готовой продукции.

Как известно, основными счетами, на которых происходит аккумулирование информации о затратах на производство в бухгалтерском учете, являются счет «Основное производство», а также несколько собирательно-распределительных счетов, таких как счета «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы». На последних учитываются преимущественно постоянные косвенные затраты, отражаемые после закрытия собирательно-распределительных счетов в аналитическом учете по счету «Основное производство» в комплексных статьях затрат в крайне обобщенном виде. То же можно сказать и о налоговом учете, даже если он ведется максимально обособленно от бухгалтерского, поскольку в противном случае его показатели будут несопоставимы с показателями бухгалтерского учета и выявить различия между ними будет крайне затруднительно. Таким образом, сопоставление затрат в бухгалтерском и налоговом учете по отдельным хозяйственным операциям (в частности, по представительским расходам, расходам на добровольное медицинское страхование, амортизации отдельных объектов

основных средств и специальной одежды) возможно только по дебету указанных счетов. Отследить в аналитическом учете дальнейшее движение этих сумм по счетам с момента их списания с кредита счета «Основное производство» в составе калькуляционных статей вплоть до отнесения их в дебет счета «Продажи» как обособленных объектов практически невозможно и в этом никогда не было необходимости. Следовательно, и выявление разниц по отдельным объектам учета (операциям, объектам основных средств и т.п.) возможно также только на этапе формирования затрат по дебету счетов производственных затрат. А принимая во внимание, что квалификация разниц как постоянных и временных также проводится в момент их выявления, то и она возможна только на этом этапе.

Данное обстоятельство не создает никаких затруднений при условии, что все затраты, отраженные по дебету указанных счетов будут признаны расходами отчетного периода. В этом случае и выявленные разницы также будут оказывать непосредственное влияние на налог на прибыль в том отчетном периоде, в котором они были выявлены, в точном соответствии со схемой, изображенной на рис. 1. Это характерно для большинства организаций, занятых оказанием услуг. В то же время в компаниях с продолжительным циклом производства продукции и выполнения работ становится неизбежной капитализация расходов в незавершенном производстве. Кроме того, произведенная продукция далеко не всегда сразу реализуется покупателям, что предполагает капитализацию на отчетную дату части понесенных расходов также и в готовой продукции, а иногда и в товарах отгруженных. В таких условиях начисление постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств исходя из выявленных постоянных и временных разниц приведет к формированию на счетах бухгалтерского учета величины налога на прибыль, отличной от той, которая показана в налоговой декларации, что противоречит самой идее рассматриваемой учетной модели. На это обстоятельство обращает внимание М.Ю. Медведев, утверждая, что «налог на прибыль (текущий налог на прибыль) можно исчислить исходя из величины налоговых обязательств и налоговых активов лишь по списанным объектам» [2, с. 599] и называя неявное предположение авторов ПБУ 18/02 о совпадении периода выявления разниц и периода их воздействия на величину налога «более чем серьезным теоретическим просчетом» [2, с. 599].

В связи с этим очевидно, что модель, показанная на рис. 1, требует введения дополнительных счетов и показателей, которые позволили бы учесть влияние разниц в расходах, капитализированных в незавершенном производстве в бухгалтерском и (или) налоговом учете (а в случае наличия остатков готовой продукции и товаров отгруженных – также и в них). При этом в учетной практике в условиях капитализации расходов в незавершенном производстве по отдельным калькуляционным статьям может возникнуть ситуация одного из двух возможных типов.

Первый тип ситуаций касается статьей расходов, которые капитализируются в незавершенном производстве и в бухгалтерском, и в налоговом учете. В налоговом учете это статьи расходов, относимых к прямым в соответствии со ст. 318 гл. 25 части второй Налогового кодекса РФ (НК РФ) и учетной политикой организации в целях налогообложения. В этом случае в бухгалтерском

учете возникает эффект, который можно было бы назвать эффектом капитализации постоянных и временных разниц в незавершенном производстве. При этом величина разниц, капитализированных на начало отчетного периода, будет представлять собой постоянные и временные разницы, выявленные в прошлых периодах и не оказавших влияние на налог на прибыль. Аналогичный показатель на конец периода будет формироваться уже под влиянием постоянных и временных разниц и прошлых, и рассматриваемого отчетного периода. Соответственно влияние капитализации расходов на налог на прибыль отчетного периода количественно можно представить как изменение капитализированных в незавершенном производстве постоянных и временных разниц за отчетный период. При этом величина этого изменения определяется как величиной изменения объемов незавершенного производства в натуральном выражении, так и величиной расходов в бухгалтерском и налоговом учете в этом и предшествующих периодах.

Формально эффект капитализации постоянных и временных разниц можно представить следующим образом. Пусть:

D – временные и постоянные разницы, капитализированные в незавершенном производстве на определенную дату;

C^A и C^T – затраты по калькуляционной статье в незавершенном производстве в бухгалтерском и налоговом учете соответственно;

q – объем незавершенного производства в натуральном выражении на определенную дату;

c^A и c^T – удельные затраты по определенной калькуляционной статье на единицу незавершенного производства в бухгалтерском учете и налоговом учете соответственно.

Нижние индексы ноль и единица у каждого из показателей символизируют начало и конец периода соответственно. Тогда капитализированные временные и постоянные разницы по калькуляционной статье затрат в незавершенном производстве на определенную дату рассчитываются так:

$$D = C^T - C^A. \quad (2)$$

Принимая во внимание, что $C^T = qc^T$ и $C^A = qc^A$, величина капитализированных временных и постоянных разниц на определенную дату формально представима в виде следующей факторной модели:

$$D = q(c^T - c^A). \quad (3)$$

Сравнивая значения этого показателя по состоянию на начало и конец периода и используя метод выявления изолированного влияния факторов, можно показать, что прирост капитализированных разниц в незавершенном производстве за отчетный период формально имеет следующий вид:

$$\Delta D = \Delta q(c_0^T - c_0^A) + q_0(\Delta c^T - \Delta c^A) + \Delta q(\Delta c^T - \Delta c^A). \quad (4)$$

Тогда влияние эффекта капитализации на налог на прибыль формально может быть представлено следующим образом:

$$\Delta G = \Delta D r, \quad (5)$$

где ΔG – влияние изменения капитализированных в незавершенном производстве постоянных и временных разниц на величину налога на прибыль в отчетном периоде;

r – ставка налога на прибыль.

Введя ΔG в уравнение (1) можно показать, что налог на прибыль, исчисленный в соответствии с уравнением (1), и налог на прибыль, рассчитанный в системе налогового учета, будут идентичны. При этом очевидно, что поскольку постоянные и отложенные активы и обязательства представляют собой качественно различные учетные объекты, то и оценка влияния капитализированных временных и постоянных разниц на налог на прибыль должна проводиться по приведенной выше методике обособленно. В связи с этим выражение (5) может быть представлено в следующем виде:

$$\Delta G = \Delta D^F r + \Delta D^T r = \Delta G^F + \Delta G^T, \quad (6)$$

где

ΔD^F и ΔD^T – изменение соответственно постоянных и временных разниц, капитализированных в незавершенном производстве;

ΔG^F и ΔG^T – влияние на налог на прибыль изменения капитализированных в незавершенном производстве постоянных и временных разниц соответственно.

Для учета влияния на налог на прибыль изменения капитализированных постоянных и временных разниц и для уточнения показателей нераспределенной прибыли, отложенных налоговых активов и обязательств в бухгалтерском балансе в систему счетов, показанную на рис. 1, необходимо ввести два регулирующих счета. На одном из них учитывались бы вызванные эффектом капитализации разниц корректировки к величине отложенных налоговых активов и обязательств, возникших в оценке амортизации основных средств и в оценке других активов, на другом – корректировки к величине постоянных налоговых обязательств и активов, возникших в результате ограничения расходов в налоговом и бухгалтерском учете соответственно.

Представим, например, что в учете зафиксированы только отложенные налоговые обязательства, возникшие в связи с налогооблагаемыми временными разницами в амортизации основных средств и учитываемые на пассивном счете. Аналитический учет по такому счету должен вестись по объектам основных средств, в оценке которых возникли соответствующие разницы. Тогда счет, на котором должны учитываться уточнения этих величин в связи с капитализацией части из этих временных разниц, будет иметь признаки активного, а точнее, контрпассивного счета. Дебетовыми входящими и исходящими остатками по такому счету должны быть произведенная капитализированных временных разниц и ставки налога на прибыль на начало и конец отчетного периода соответственно. При этом каждый отчетный период по нему должна делаться запись величины, равной произведению прироста капитализированных временных разниц за отчетный период и ставки налога на прибыль. Если в отчетном периоде произошло увеличение капитализированных налогооблагаемых временных разниц, то запись делается по дебету этого счета в корреспонденции с кредитом счета расчетов по налогу на прибыль, если уменьшение – то выполняется обратная проводка. При отражении в балансе остатки по основному пассивному и регулируемому активному счетам сальдируются и могут быть раскрыты в пояснениях к балансу.

Если в учете сложилась обратная ситуация и зафиксированы отложенные налоговые активы, то счет, на котором должны учитываться корректировки этих ве-

личин в связи с капитализацией части вычитаемых временных разниц, должен иметь признаки контрактного регулирующего счета. Порядок отражения этих показателей зеркально повторяет порядок, рассмотренный в предыдущей ситуации.

В то же время может возникнуть ситуация, при которой, например, по одним объектам основных средств регистрируются отложенные налоговые обязательства, а по другим – отложенные налоговые активы. Причем в одних отчетных периодах начисляемые налогооблагаемые временные разницы могут превышать вычитаемые, в других – наоборот. В этом случае рассматриваемый регулирующий счет приобретает черты активно-пассивного счета. В общем виде структура подобного регулирующего счета показана на рис. 2. Аналитический учет на таком регулирующем счете можно вести по калькуляционным статьям расходов, в которых возник эффект капитализации разниц, а также по переделам при использовании полуфабрикатного варианта учета производственных затрат. На практике в условиях действующего Плана счетов счет для учета влияния капитализации временных разниц на налог может представлять собой один из субсчетов к счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» или к счету 09 «Отложенные налоговые активы». Тем не менее, для этих целей более правильно использовать отдельный счет. При этом в подобных ситуациях в учетной политике необходимо предусмотреть сальдированное отражение отложенных налоговых активов и обязательств в бухгалтерском балансе, поскольку разделение величины капитализированных в незавершенном производстве временных разниц между этими двумя показателями технически проблематично и не имеет смысла¹.

Дебет	Кредит
Производство капитализированных в незавершенном производстве налогооблагаемых временных разниц и ставки налога на прибыль на начало периода $G_t^T > 0$	Производство капитализированных в незавершенном производстве вычитаемых временных разниц и ставки налога на прибыль на начало периода $-G_t^T > 0$
Производство изменения капитализированных в незавершенном производстве временных разниц и ставки налога на прибыль $\Delta G^T > 0$	Производство изменения капитализированных в незавершенном производстве временных разниц и ставки налога на прибыль $-\Delta G^T > 0$
ΔG^T	$-\Delta G^T$
Производство капитализированных в незавершенном производстве налогооблагаемых временных разниц и ставки налога на прибыль на конец периода $G_t^T > 0$	Производство капитализированных в незавершенном производстве вычитаемых временных разниц и ставки налога на прибыль на конец периода $-G_t^T > 0$

Рис. 2. Структура регулирующего счета, открываемого к основным счетам отложенных налоговых активов и обязательств для учета влияния изменений капитализированных временных разниц на налог на прибыль

Счет, на котором должно учитываться влияние капитализированных постоянных разниц на налог на прибыль, по своей структуре схож со счетом, изображенным на рис. 2. В то же время интерпретация показателей этого счета имеет существенные особенности. Представим, что в расходах, капитализируемых в бухгалтерском и налоговом учете в незавершенном производстве, зафиксированы постоянные разницы, приво-

дящие к начислению постоянных налоговых обязательств. Поскольку постоянные налоговые обязательства являются фактором уменьшения нераспределенной прибыли, то сальдо по этому регулирующему счету на начало и конец отчетного периода в балансе является фактором ее увеличения и должно отражаться в составе нераспределенной прибыли как ее составная часть. Тем не менее, в условиях действующего Плана счетов это обстоятельство порождает ряд сложностей. Введение подобного счета в качестве субсчета к счету 99 «Прибыли и убытки» не может быть допущено в силу принятых традиций его использования, в соответствии с которыми в конце года этот счет полностью закрывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и остатка не имеет. Последний также нежелательно использовать, поскольку на нем должна показываться прибыль, остающаяся в распоряжении собственника. И несмотря на то, что кредитовый остаток по рассматриваемому регулирующему счету небезосновательно можно интерпретировать как нераспределенную прибыль на конец отчетного года, это та ее величина, на которую она с высокой вероятностью будет уменьшена в будущих периодах.

В связи с вышесказанным можно констатировать появление в бухгалтерском учете объектов, принципиально отличных от всех уже существующих, в том числе и от отложенных налоговых обязательств и активов, и необходимость введения для их учета самостоятельных счетов. Следует также отметить необходимость введения в учетную практику дополнительных специальных терминов, позволяющих именовать рассмотренные объекты. Принимая во внимание, что капитализированные постоянные и временные разницы представляют собой величины, которые с высокой вероятностью повлияют на начисления налога на прибыль будущих периодов, они также могут быть названы постоянными и временными разницами будущих периодов, а налоговые активы и обязательства, соответствующие этим разницам и отражаемые на рассмотренных регулирующих счетах – налоговыми активами и обязательствами будущих периодов.

Ситуации второго типа возникают в учете по статьям расходов, капитализируемых в незавершенном производстве в бухгалтерском учете и полностью включаемых в состав расходов отчетного периода в налоговом учете (хотя возможна и обратная ситуация). К таким расходам в российской практике могут относиться некоторые расходы, квалифицируемые в налоговом учете в соответствии со ст. 318 гл. 25 части второй НК РФ и с учетной политикой организации как косвенные. В этом случае расходы в налоговом учете будут оказывать влияние на величину налога на прибыль непосредственно в текущем отчетном периоде, а расходы, капитализированные в незавершенном производстве в бухгалтерском учете – в будущих периодах. В связи с этим о расходах, капитализированных в незавершенном производстве в бухгалтерском учете, можно говорить как о налогооблагаемых временных разницах, возникающих вследствие различий в методах оценки незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете. Величина накопленных на определенную дату таких временных разниц определяется показателем, характеризующим объем заделов незавершенного производства или объем незаконченных работ в натуральных единицах измерения, а также удельной величиной затрат в

¹ Указанное обстоятельство ставит под сомнение обоснованность выделения для учета отложенных налоговых активов и обязательств двух одноименных счетов вместо одного активно-пассивного счета.

бухгалтерском учете по соответствующим калькуляционным статьям на единицу незавершенного производства на эту дату. Используя ранее введенные условные обозначения, формально ее можно представить следующим образом:

$$D^W = C^A, \tag{7}$$

где D^W – налогооблагаемая временная разница в оценке незавершенного производства по определенной калькуляционной статье.

Принимая во внимание, что $C^A = qc^A$, факторная модель этих временных разниц будет иметь следующий вид:

$$D^W = qc^A. \tag{8}$$

Исходя из этого влияние на налог на прибыль этих разниц в определенном отчетном периоде представляет собой произведение прироста их величины за этот период и ставки налога:

$$\Delta L^W = \Delta D^W r, \tag{9}$$

где ΔL^W – влияние изменения временных разниц, связанных с различием в оценке незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете. При этом положительный прирост следует интерпретировать как их начисление, отрицательный – как погашение. Формально факторное разложение величины этого прироста имеет следующий вид:

$$\Delta D^W = \Delta qc_0^A + q_0 \Delta c^A + \Delta q \Delta c^A \tag{10}$$

Для учета отложенных налоговых обязательств, возникающих в результате начисления этих налогооблагаемых временных разниц, в систему счетов необходимо ввести специальный счет. По структуре он внешне схож со счетом отложенных налоговых активов будущих периодов, возникающих из капитализированных вычитаемых временных разниц. В общем виде его структура показана на рис. 3. По своему же содержанию этот объект учета мало отличается от отложенных налоговых обязательств, возникающих при различиях в начислении амортизации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. В силу этого более детальное описание этого счета здесь приводить не имеет смысла.

Дебет	Кредит
	Произведение ставки налога на прибыль и налогооблагаемых временных разниц в оценке незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете на начало периода L_0^W
Произведение ставки налога на прибыль и отрицательного прироста налогооблагаемых временных разниц в оценке незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете за период $-\Delta L^W > 0$	Произведение ставки налога на прибыль и положительного прироста налогооблагаемых временных разниц в оценке незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете за период $\Delta L^W > 0$
$-\Delta L^W$	ΔL^W
	Произведение ставки налога на прибыль и налогооблагаемых временных разниц в оценке незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете на конец периода L^W

Рис. 3. Структура счета отложенных налоговых обязательств, возникающих из налогооблагаемых временных разниц в результате различий в оценке незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете

В результате система счетов, показанная на рис. 1, в условиях капитализации расходов в незавершенном производстве должна быть дополнена несколькими счетами и корреспонденциями. Такая модифицированная система счетов показана на рис. 4. Корреспонденции 10 и 11 в условиях дебетового сальдо по счету «Отложенные налоговые активы и обязательства будущих периодов» показывают соответственно начисление и погашение величины, которая в будущих периодах при сокращении временных разниц, капитализированных в незавершенном производстве, уменьшит налог на прибыль, а в текущем отчетном периоде уменьшает отложенные налоговые обязательства и увеличивает налог на прибыль. В условиях кредитового сальдо по этому счету эти проводки приобретают обратный смысл и показывают изменение отложенных налоговых активов будущих периодов. Корреспонденции 12 и 13 в условиях кредитового сальдо по счету «Постоянные налоговые обязательства и активы будущих периодов» показывают соответственно начисление и погашение величины, которая в будущих периодах увеличит налог на прибыль, а в данном отчетном периоде уменьшает постоянные налоговые обязательства и налог на прибыль. В условиях дебетового сальдо этого счета эти проводки приобретают обратный смысл и показывают изменение постоянных налоговых активов будущих периодов. Корреспонденции 14 и 15 по своему содержанию схожи с корреспонденциями 4 и 5 соответственно.



Рис. 4. Модифицированная система счетов для учета расчетов по налогу на прибыль в условиях капитализации расходов в незавершенном производстве

Используя ранее введенные условные обозначения, в условиях капитализации расходов в незавершенном производстве порядок формирования величины налога на прибыль в соответствии со схемой на рис. 4 можно аналитически выразить в виде следующей факторной модели:

$$T = T_A - (A_F - L_F - \Delta G^F) - (\Delta L_T - \Delta A_T - \Delta G^T) - \Delta L^W. \tag{11}$$

Рассмотрим применение вышеизложенной методики на примере промышленного предприятия с индивидуальным типом производства. С целью обобщения данных об объемах выпуска продукции в условиях производства качественно разнородных объектов эти показатели измеряются в человекочасах, затраченных на их изготовление. В целях упрощения ситуация моделируется исходя из предположения, что производимая продукция реализуется по мере ее готовности, неходясь до этого в производственных подразделениях.

Таблица 1

**ПОКАЗАТЕЛИ СЧЕТА 20 «ОСНОВНОЕ ПРОИЗВОДСТВО» В РАЗРЕЗЕ СТАТЕЙ ЗАТРАТ В
БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ**

Руб.

Наименование статьи затрат	Затраты за отчетный период		Незавершенное производство на начало периода		Незавершенное производство на конец периода		Себестоимость выпущенной продукции	
	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Прямые расходы, в, том числе	310 258	322 258	83 896	86 696	42 134	43 996	352 020	364 958
Материалы	67 600	67 600	14 400	14 400	11 400	11 400	70 600	70 600
Заработная плата основных рабочих	88 700	88 700	32 200	32 200	8 600	8 600	112 300	112 300
Отчисления на социальное страхование по основным рабочим	30 158	30 158	10 948	10 948	2 924	2 924	38 182	38 182
Энергоресурсы	27 000	27 000	6 188	6 188	4 190	4 190	28 998	28 998
Общепроизводственные расходы	96 800	108 800	20 160	22 960	15 020	16 882	101 940	114 878
Косвенные расходы, в том числе	40 400	36 750	8 120	0	6 269	0	42 251	36 750
Общехозяйственные расходы	40 400	36 750	8 120	0	6 269	0	42 251	36 750
Итого расходов	350 658	359 008	92 016	86 696	48 403	43 996	394 271	401 708
Затраты времени на изготовление объектов (чел.-ч.)	5 800		1 400		900		6 300	

Таблица 2

**РАСШИФРОВКА РАСХОДОВ ПО ДЕБЕТУ СЧЕТА 25 «ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ РАСХОДЫ» В
БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПО ОТКЛОНЕНИЯМ ОТ РАСХОДОВ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ**

Руб.

Наименование элемента затрат	Показатель в бухгалтерском учете	Показатель в налоговом учете	Разницы, в том числе				
			Всего	Постоянные		Временные	
				Уменьшающие налог	Увеличивающие налог	Налогооблагаемые	Вычитаемые
Материалы	12 000	12 000	-	-	-	-	-
Водопотребление и энергопотребление	6 000	6 000	-	-	-	-	-
Заработная плата работников	45 000	45 000	-	-	-	-	-
Отчисления на социальное страхование и обеспечение	15 300	15 300	-	-	-	-	-
Амортизация основных средств	18 500	30 500	(12 000)	15 000		(1 000)	2 000
Итого	96 800	108 800	(12 000)	15 000	0	(1 000)	2 000

Таблица 3

**РАСШИФРОВКА РАСХОДОВ ПО ДЕБЕТУ СЧЕТА 26 «ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫЕ РАСХОДЫ» В
БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПО ОТКЛОНЕНИЯМ ОТ РАСХОДОВ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ**

Руб.

Наименование элемента затрат	Показатель в бухгалтерском учете	Показатель в налоговом учете	Разницы, в том числе				
			Всего	Постоянные		Временные	
				Уменьшающие налог	Увеличивающие налог	Налогооблагаемые	Вычитаемые
Материалы	2 000	2 000	-	-	-	-	-
Водопотребление и энергопотребление	1 400	1 400	-	-	-	-	-
Заработная плата работников	16 600	16 600	-	-	-	-	-
Отчисления на социальное страхование и обеспечение	5 510	5 510	-	-	-	-	-
Амортизация основных средств	4 000	3 000	1 000	0	-	-	1 000
Представительские расходы	10 890	8 240	2 650	-	2 650	-	-
Итого	40 400	36 750	3 650	-	2 650	0	1 000

Основными видами затрат в этом производстве являются затраты материалов, служащие вещественной основой изготавливаемых объектов, затраты труда основных рабочих, расходы энергоресурсов и затраты, связанные с эксплуатацией производственных зданий и оборудования (амортизация, расходы на содержание и ремонт соответствующих объектов основных средств), а

также расходы на управление цехового и общехозяйственного уровня. В процессе калькулирования данные о затратах первых трех групп обобщаются в виде одноэлементных статей затрат. Данные об этих расходах представлены в табл. 1. Амортизация, расходы на содержание и ремонт производственных зданий и оборудования наряду с расходами, связанными с уп-

равлением на уровне цехов, отражаются в комплексной статье «Общепроизводственные расходы», предварительно аккумулируясь на одноименном собирательно-распределительном счете (табл. 2). Управленческие расходы общехозяйственного уровня отражаются на счете «Общехозяйственные расходы» и после его закрытия показываются по одноименной комплексной статье расходов (табл. 3).

В бухгалтерском учете в соответствии с учетной политикой этого предприятия все рассмотренные расходы относятся на счет «Продажи» по мере реализации продукции, капитализируясь до этого момента в незавершенном производстве. В налоговом учете, все расходы, кроме общехозяйственных, в соответствии со ст. 318 гл. 25 НК РФ и учетной политикой предприятия в целях налогообложения квалифицируются как прямые и признаются расходами отчетного периода в порядке, аналогичном порядку их отнесения на счет «Продажи» в бухгалтерском учете. Общехозяйственные расходы относятся к косвенным расходам и в полном объеме признаются в налоговом учете расходами текущего отчетного периода. Результат распределения затрат между выпущенной продукцией и продукцией, оставшейся на конец периода в незавершенном производстве, в обобщенном виде представлен в табл. 1.

В рассматриваемой ситуации постоянные и временные различия образуются в расходах, отражаемых по статьям «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» (см. табл. 2 и 3). Основным фактором образования различий являются различия в исходных параметрах начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, данные о которой приведены в табл. 4. По нескольким объектам основных средств в результате различий в сроках их полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете образуются временные различия. Начисление и погашение отложенных налоговых активов и обязательств по соответствующим объектам основных средств исходя из этих временных различий показано в табл. 5 и 6.

Существенные особенности имеет отражение в учете объекта №6. Правовой статус этого объекта удовлетворяет условиям включения его стоимости в состав расходов в налоговом учете по ст. 264.1 гл. 25 НК РФ, что приводит к образованию постоянных различий, уменьшающих налог на прибыль. Кроме того, постоянные различия формируются в представительских расходах. Начисление постоянных налоговых активов и обязательств в связи с выявлением соответствующих постоянных различий показано в табл. 7.

Таблица 4

ВЕДОМОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Руб.

Номер объекта	Счет затрат	Срок полезного использования, лет		Восстановительная стоимость на начало года		Начисленная амортизация на начало года		Амортизация, начисленная в отчетном году	
		Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
1	25	8	10	100 000	100 000	50 000	40 000	12 500	10 000
2	25	10	6	30 000	30 000	12 000	20 000	3 000	5 000
3	25	3	6	3 000	3 000	3 000	1 500	0	500
4	25	20	16	60 000	60 000	54 000	60 000	3 000	0
5	26	3	4	12 000	12 000	8 000	6 000	4 000	3 000
6	25	-	6	90 000	90 000	0	30 000	-	15 000
Итого	-	-	-	295 000	295 000	127 000	157 500	22 500	33 500

Таблица 5

ВЕДОМОСТЬ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ, ОБРАЗОВАВШИХСЯ В РЕЗУЛЬТАТЕ РАЗЛИЧИЙ В СРОКАХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Руб.

Номер объекта	Остаток на начало периода		В дебет счета с кредита 68		С кредита в дебет счетов				Остаток на конец периода	
	Временные различия	Налог	Временные различия	Налог	68		99		Временные различия	Налог
					Временные различия	Налог	Временные различия	Налог		
1	10 000	2000	2 500	500	-	-	-	-	12 500	2500
3	1 500	300	-	-	500	100	-	-	1 000	200
5	2 000	400	1 000	200	-	-	-	-	3 000	600
Итого	13 500	2 700	3 500	700	500	100	0	0	16 500	3 300

Таблица 6

ВЕДОМОСТЬ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ОБРАЗОВАВШИХСЯ ИЗ-ЗА РАЗЛИЧИЙ В СРОКАХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Руб.

Номер объекта	Остаток на начало периода		С кредита счета в дебет счета 68		В дебет счета с кредита счетов				Остаток на конец периода	
	Временные различия	Налог	Временные различия	Налог	68		99		Временные различия	Налог
					Временные различия	Налог	Временные различия	Налог		
2	8 000	1600	2 000	400	-	-	-	-	10 000	2000
4	6 000	1200	-	-	3 000	600	-	-	3 000	600
Итого	14 000	2 800	2 000	400	3 000	600	0	0	13 000	2 600

Таблица 7

**РАСШИФРОВКА ОБОРОТОВ ПО СУБСЧЕТАМ «ПОСТОЯННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА» И
«ПОСТОЯННЫЕ НАЛОГОВЫЕ АКТИВЫ» К СЧЕТУ 99 «ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ»**

Руб.

Субсчет; вид расходов, в оценке которых возникли различия	Оборот по дебету счета		Оборот по кредиту счета	
	Постоянные различия	Налог	Постоянные различия	Налог
Постоянные налоговые обязательства, в том числе:	2 650	530	-	-
Представительские расходы	2 650	530	-	-
Постоянные налоговые активы, в том числе:	-	-	15 000	3 000
Амортизация земельных участков	-	-	15 000	3 000
Итого	2 650	530	15 000	3 000

Таблица 8

**РЕЗУЛЬТАТ РАЗЛОЖЕНИЯ ОБЩЕЙ ВЕЛИЧИНЫ КАПИТАЛИЗИРОВАННЫХ В НЕЗАВЕРШЕННОМ
ПРОИЗВОДСТВЕ РАЗНИЦ ПО ИХ ВИДАМ**

Руб.

Наименование показателя	Затраты за отчетный период	Незавершенное производство на начало периода	Незавершенное производство на конец периода
Разницы в прямых расходах, в том числе:	12 000	2 800	1 862
Постоянные различия	15 000	3 500	2 328
Временные различия	(3 000)	(700)	(466)
Разницы в прямых расходах в расчете на один чел.-ч, в том числе:	2,0690	2,0000	2,0689
Постоянные различия	2,5862	2,5000	2,5867
Временные различия	(0,5172)	(0,5000)	(0,5178)
Затраты времени на изготовление объектов, чел.-ч.	5 800	1 400	900

Таблица 9

**ВЕДОМОСТЬ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ БУДУЩИХ
ПЕРИОДОВ, ОБРАЗОВАВШИХСЯ В РЕЗУЛЬТАТЕ КАПИТАЛИЗАЦИИ ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ В
НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ**

Руб.

Наименование и номер счета	В дебет счета с кредита счетов		С кредита счета в дебет счетов	
	Временные различия	Налог	Временные различия	Налог
Остаток на начало периода	-	-	700	140
Расчеты по налогу на прибыль (68)	234	47	-	-
Остаток на конец периода	-	-	466	93

Таблица 10

**ВЕДОМОСТЬ ПОСТОЯННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ БУДУЩИХ
ПЕРИОДОВ, ОБРАЗОВАВШИХСЯ В РЕЗУЛЬТАТЕ КАПИТАЛИЗАЦИИ ПОСТОЯННЫХ РАЗНИЦ В
НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ**

Руб.

Наименование и номер счета и субсчета	В дебет счета с кредита счетов		С кредита счета в дебет счетов	
	Постоянные различия	Налог	Постоянные различия	Налог
Остаток на начало периода	3 500	700	-	-
Расчеты по налогу на прибыль (68)	-	-	1 172	234
Остаток на конец периода	2 328	466	-	-

Расходы по объектам №1-4 и 6 относятся на счет «Общепроизводственные расходы» в бухгалтерском и налоговом учете. Это приводит к капитализации в незавершенном производстве как временных, так и постоянных различий. Руководствуясь равенством (2), по данным табл. 1 о прямых расходах можно заключить, что общая величина различий, капитализированных на начало периода, составила 2 800 руб., на конец периода – 1 862 руб.:

$$D_0 = 86\ 696 - 83\ 896 = 2\ 800 ;$$

$$D_1 = 43\ 996 - 42\ 134 = 1\ 862 .$$

Наиболее простым способом выделения постоянных и временных различий из общей величины различий, капи-

тализированных в незавершенном производстве на конец периода, является расчет средней доли постоянных и временных различий в общей величине различий в затратах отчетного периода и в незавершенном производстве на начало периода. Далее полученные величины умножаются на общую величину различий, капитализированных в незавершенном производстве на конец периода. По результатам проведенных расчетов, показанных в разработочной табл. 8, величина постоянных различий, капитализированных на конец периода, составил 2 328 руб., временных различий – (466):

$$D_1^F = \frac{15\ 000 + 3\ 500}{12\ 000 + 2\ 800} 1\ 862 = 2\ 328 ;$$

$$D_i^T = \frac{-3\,000 - 700}{12\,000 + 2\,800} 1\,862 = -466.$$

Умножив показатели разниц, показанные в таблице 8, на ставку налога на прибыль, получим показатели постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств будущих периодов, результат отражения которых на счетах представлен в табл. 9 и 10. По их данным видно, что влияние капитализации постоянных разниц на налог на прибыль привело к уменьшению текущего налога на прибыль на 234 руб., а временных разниц – к его увеличению на 47 руб.

В целях увеличения информативности бухгалтерского учета влияние изменения капитализированных разниц на налог можно отражать на соответствующих счетах не одной величиной, а несколькими после ее факторного разложения в соответствии с равенством (4). Результаты такого разложения, проведенные по данным табл. 8, представлены в табл. 11. По результатам факторного анализа видно, что основным фактором сокращения разниц, капитализированных в незавершенном производстве, является уменьшение его объема на 500 чел.-ч. Изменение удельной величины самих постоянных и временных разниц в затратах в расчете на один человеко-час в рассматриваемом периоде не оказывало значительного влияния на анализируемые показатели.

Временные разницы, возникающие по объекту основных средств №5, а также постоянные разницы в представительских расходах отражаются в составе общехозяйственных расходов и не капитализируются. В то же время расходы, капитализированные по этой статье в бухгалтерском учете, формируют налогооблагаемую временную разницу, связанную с различием в порядке отнесения этих расходов к расходам текущего отчетного периода в системах бухгалтерского и налогового учета. Результат ее отражения в учете показан в табл. 12.

Таблица 11

РЕЗУЛЬТАТЫ ФАКТОРНОГО РАЗЛОЖЕНИЯ ПРИРОСТА РАЗНИЦ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

Руб.

Наименование фактора	Всего разниц	Постоянные разницы	Временные разницы
Изменение разниц, в том числе за счет:	-938	-1 172	234
Изменения объема незавершенного производства	-1 000	-1 250	250
Изменения удельных разниц в составе затрат в расчете на один чел.-ч	97	121	-24
Неразложимый остаток влияния факторов	-35	-43	8

Завершим учетные процедуры расчетом условного расхода и налога на прибыль за отчетный период. По данным предприятия за отчетный период выручка от реализации продукции в бухгалтерском и налоговом учете составила 451 500 рублей (без налога на добавленную стоимость, НДС). Себестоимость реализованной продукции в бухгалтерском учете составила 394 271 руб., в налоговом учете – 401 708 руб. (см. табл. 1). Прочие доходы и расходы отсутствуют. Исходя из этих данных о финансовых результатах видно, что условный расход по налогу на прибыль составляет 11 446 руб. Для отражения данной величины в бухгалтерском учете дебетуем субсчет «Условный расход» к счету «Прибыли и убытки» и кредитуем счет «Расчеты по налогам и сборам». При этом величина текущего налога на прибыль в налоговом учете составляет 9 959 руб. Введя в систему учета данные рассмотренных счетов постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств, в соответствии с предлагаемой методикой можно убедиться в том, что величины налога, формируемые на счетах бухгалтерского учета и по данным налогового учета, будут идентичны (табл. 13).

Таблица 12

ВЕДОМОСТЬ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ОБРАЗОВАВШИХСЯ В РЕЗУЛЬТАТЕ РАЗЛИЧИЙ В СПОСОБАХ ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Руб.

Наименование и номер счета	В дебет счета с кредита счетов		С кредита счета в дебет счетов	
	Временные разницы	Налог	Временные разницы	Налог
Остаток на начало периода	-	-	8 120	1 624
Расчеты по налогу на прибыль (68)	1 851	370	-	-
Остаток на конец периода	-	-	6 269	1 254

Таблица 13

РАСШИФРОВКА ОБОРОТОВ ПО СУБСЧЕТУ «РАСЧЕТЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ» К СЧЕТУ «РАСЧЕТЫ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ» ПО КОРРЕСПОНДИРУЮЩИМ СЧЕТАМ

Руб.

Наименование и номер счета	Наименование субсчета	В дебет счета с кредита счетов	С кредита счета в дебет счетов
Остаток на начало периода	-	-	2 650
Прибыли и убытки (99)	Условный расход по налогу на прибыль	-	11 446
	Постоянные налоговые обязательства	-	530
	Постоянные налоговые активы	3 000	
Отложенные налоговые активы (09)	Отложенные налоговые активы, образовавшиеся в результате различий в сроках использования основных средств	100	700
	Отложенные налоговые обязательства, образовавшиеся в результате различий в сроках использования основных средств	400	600
Отложенные налоговые обязательства (77)	Отложенные налоговые обязательства, образовавшиеся в результате различий в способах оценки незавершенного производства	-	370

Наименование и номер счета	Наименование субсчета	В дебет счета с кредита счетов	С кредита счета в дебет счетов
Отложенные налоговые активы и обязательства будущих периодов	Отложенные налоговые активы и обязательства будущих периодов, образовавшиеся в результате капитализации временных разниц в незавершенном производстве	-	47
Постоянные налоговые активы и обязательства будущих периодов	Постоянные налоговые активы и обязательства будущих периодов, образовавшиеся в результате капитализации постоянных разниц в незавершенном производстве	234	-
Расчетный счет (51)	-	9 230	-
Обороты		12 964	13 693
Остаток на конец периода		-	3 379

Таблица 14

РАСШИФРОВКА ОТДЕЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Руб.

Наименование показателя	На начало периода	На конец периода
Актив, в том числе:	332 916	433 452
Основные средства	168 000	145 500
Незавершенное производство	92 016	48 403
Пассив, в том числе:	332 916	433 452
Нераспределенная прибыль, в том числе:	191 482	239 969
Нераспределенная прибыль без учета эффекта капитализации постоянных разниц	192 182	240 435
Постоянные налоговые активы будущих периодов	(700)	(466)
Отложенные налоговые обязательства, в том числе:	1 864	647
Отложенные налоговые активы, образовавшиеся в результате различий в сроках использования основных средств	(2 700)	(3 300)
Отложенные налоговые обязательства, образовавшиеся в результате различий в сроках использования основных средств	2 800	2 600
Отложенные налоговые активы и обязательства будущих периодов, образовавшиеся в результате капитализации временных разниц в незавершенном производстве	140	93
Отложенные налоговые обязательства, образовавшиеся в результате различий в способах оценки незавершенного производства	1 624	1 254
Кредиторская задолженность, в том числе:	34 570	87 836
Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль	2 650	3 379

Таблица 15

РАСШИФРОВКА ОТДЕЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Руб.

Наименование показателя	Отчетный период
Прибыль до налогообложения	57 229
Текущий налог на прибыль, в том числе:	(9 959)
Постоянные налоговые обязательства	(530)
Постоянные налоговые активы	3 000
Изменение постоянных налоговых активов и обязательств будущих периодов	(234)
Изменение отложенных активов и обязательств, в том числе:	1 217
Отложенных налоговых активов, образовавшихся в результате различий в сроках использования основных средств	600
Отложенных налоговых обязательств, образовавшихся в результате различий в сроках использования основных средств	200
Отложенных налоговых активов и обязательств будущих периодов, образовавшиеся в результате капитализации временных разниц в незавершенном производстве	47
Отложенных налоговых обязательств, образовавшихся в результате различий в способах оценки незавершенного производства	370
Чистая прибыль	48 253

Результаты отражения сформированных в учете показателей расчетов по налогу на прибыль в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках в соответствии с ранее данными рекомендациями показаны в табл. 14 и 15. Как видно из табл. 14, при отражении отложенных налоговых активов и обязательств их остатки по соответствующим счетам сальдируются и отражаются в данном примере в пассиве баланса. Кроме того, поскольку показатели по счету отложенных налоговых активов и обязательств будущих периодов являются величинами, уточняющими оценку и налоговых активов, и налоговых обязательств, в отчете о прибылях и убытках вместо строк «Изменение отложенных налоговых активов» и «Изменение отложенных налоговых обязательств» целесообразно предусмотреть одну строку, по которой обобщались бы все изменения отложенных налоговых активов и обязательств, в том числе и связанные с эффектом капитализации временных разниц. С другой стороны, по аналогии с корректировкой, которую необходимо ввести в отчет о прибылях и убытках в связи с капитализацией постоянных налоговых обязательств и активов, изменение отложенных налоговых активов и обязательств будущих периодов можно было бы раскрывать в этой отчетной форме отдельной строкой. Постоянные налоговые активы будущих периодов рассматриваются в качестве фактора увеличения нераспределенной прибыли в последующих периодах и должны раскрываться в расшифровке по строке баланса «Нераспределенная прибыль».

Все вышесказанное в полной мере справедливо для хозяйственных ситуаций, которые сопряжены с капитализацией расходов в запасах готовой продукции. Иными словами, также как в случае с капитализацией расходов в незавершенном производстве, в этих ситуациях необходимо выделять собственно временные разницы, возникающие в связи с различием в схеме распределения расходов между остатками готовой продукции на конец периода и реализованной за этот период продукцией, и разницы, капитализируемые в остатках готовой продукции. Порядок их выявления идентичен ранее рассмотренному порядку применительно к ситуациям с незавершенным производством. В связи с этим принципиальным моментов в организации учета налоговых активов и обязательств в этих ситуациях является раздельное отражение прямых и косвенных расходов на счете «Готовая продукция», что потребует незначительного усложнения учета готовой продукции.

В заключение можно констатировать, что рассмотренный эффект капитализации постоянных и временных разниц, а также принципиальное различие собственно временных разниц в оценке активов и капитализированных в них разниц нельзя не принимать во внимание при организации учета расчетов по налогу на прибыль. В противном случае даже при количественно правильно исчисленном в бухгалтерском учете налоге на прибыль его факторные составляющие невозможно будет со-

держательно интерпретировать, что делает бессмысленным применение системного способа учета расчетов по налогу на прибыль. Все это требует использования специфических терминов, счетов и показателей в финансовой отчетности. В то же время в ПБУ 18/02 отсутствует даже намек на существование подобных проблем и на пути их решения, хотя, с другой стороны, этот эффект и все вышесказанное не отрицается этим нормативным актом в традициях международных стандартов финансовой отчетности. Поэтому на практике бухгалтер вынужден решать эти проблемы самостоятельно, достраивая и без того сложную систему счетов и терминологию этого стандарта. Представляется, что предложенная методика позволит восполнить этот пробел и может способствовать решению проблемы организации учета расчетов по налогу на прибыль в условиях капитализации расходов в незавершенном производстве и готовой продукции.

Литература

1. Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст] / М.Ф. Ван Бреда, Э.С. Хендриксен ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
2. Медведев М.Ю. Все ПБУ (Положения по бухгалтерскому учету) [Текст] : постатейные комментарии / М.Ю. Медведев. – 9-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2011. – 704 с.
3. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика [Текст] / Ж. Ришар ; пер. с фр. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.

Ключевые слова

Налог на прибыль; налоговый учет; капитализация расходов; незавершенное производство; постоянные разницы; временные разницы; постоянные налоговые обязательства; постоянные налоговые активы; отложенные налоговые обязательства; отложенные налоговые активы; регулирующие счета.

Нечитайло Игорь Алексеевич

РЕЦЕНЗИЯ

Статья написана на актуальную тему. Актуальность темы заключается том, что учет расчетов по налогу на прибыль организаций и отражение информации об этом налоге в финансовой отчетности как в Российской Федерации, так и за рубежом остается областью счетоводства, порождающей большое количество дискуссий и критики в адрес официальной законодательно закрепленной позиции. Сложившаяся в РФ ситуация в этой области осложняется тем, что действующие стандарты по бухгалтерскому учету содержат пробелы и неточности, затрудняющие их применение на практике.

В статье показывается, что регламентируемая действующими российскими стандартами модель учета расчетов по налогу на прибыль организаций неявно базируется на предположении о совпадении периода признания разниц в расходах бухгалтерского и налогового учета с периодом, в котором эти разницы оказывают влияние на величину налога на прибыль. Вместе с этим показывается некорректность этого предположения для промышленных и ряда других предприятий. Для преодоления этого предположения и расширения возможностей базовой учетной модели автором статьи предлагается оригинальная методика учета расчетов по налогу на прибыль в организациях, имеющих значительные объемы незавершенного производства и готовой продукции. Используя идеи, составляющие методологическую основу концепции динамического баланса, автор разграничивает типы хозяйственных ситуаций, которые могут возникнуть в этих организациях, вводит понятие эффекта капитализации постоянных и временных разниц в незавершенном производстве и готовой продукции, обосновывает его и дает его формальное описание. На основании этого теоретически обосновывается необходимость введения в систему учета

расчетов по налогу на прибыль новых показателей и счетов, что можно считать вкладом в развитие счетоведения.

Практическая значимость заключается в том, что предлагаемая в статье модель учета в условиях пробелов в этой области бухгалтерского права создает предпосылки для построения учета расчетов по налогу на прибыль на промышленных предприятиях и на предприятиях ряда других сфер деятельности. Кроме того, предлагаемые в статье методические приемы построения учета и раскрытия формируемых в нем показателей в финансовой отчетности могут быть использованы в ходе дальнейшего совершенствования нормативных актов по бухгалтерскому учету в РФ.

Все выводы автора последовательны и хорошо аргументированы, а их практическое применение показано в статье на примере промышленного предприятия с индивидуальным типом производства. В связи с вышесказанным рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к опубликованию.

Глазов М.М., д.э.н., профессор кафедры экономики и менеджмента, декан экономического и социально-гуманитарного факультета Российского государственного гидрометеорологического университета

2.8. METHODS OF CORPORATE INCOME TAX BOOK-KEEPING IN TERMS OF INVENTORY AND FINISHED COMMODITY EXPENSES CAPITALIZATION

I.A. Nechitailo, Candidate of Economic Science,
Senior Lecturer

*Saint-Petersburg Trade-Economic Institute,
Saint-Petersburg, Russia*

This article is about problems of corporate income tax book-keeping and their solutions in contemporary Russian companies in terms of inventory and finished commodity expenses capitalization. The effect of constant and temporary differences capitalization in inventory and finished commodity is introduced into practice and explained. The typology of above-mentioned differences is put into practice and the scoring system and book-keeping accounts is substantiated.

Literature

1. M.F. Van Breda. Accounting theory / Eldon S. Hendriksen, Michael F. van Breda, trans. from Eng., ed. by Y.V. Sokolov. – Moscow: Finance and Statistics, 2000. – 576. – (Series on accounting and audit).
2. M.Y. Medvedev. All AS (Accounting standards): Commentary by paragraphs / M.Y. Medvedev. – 9th ed., revised. and add – Moscow.: Prospect, 2011. – 704.
3. M.R. Mathews. Accounting theory. / M.R. Mathews, M.H.B. Perera., trans. from Eng., ed. by Y.V. Sokolov. – Moscow.: Audit, UNITI, 1999. – 663.
4. J. Richard. Accounting: theory and practice. / Jacques Richard, trans. from Fr., ed. by Y.V. Sokolov. – Moscow: Finance and Statistics, 2000. – 160.
5. Y.V. Sokolov. The fundamentals of accounting theory / Y.V. Sokolov. – Moscow: Finance and Statistics, 2005. – 496.

Keywords

Income tax; tax accounting; expenses capitalization; inventory; constant differences, temporary differences; constant tax obligation; constant tax assets; postponed tax obligation; postponed tax assets; adjusted accounts.