

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВРЕМЕННЫХ НАЛОГОВЫХ РАЗНИЦ

Костенко А.С.

Научный руководитель: Гавриленко В.А. д.э.н., проф.
*Государственное образовательное учреждение высшего
профессионального образования «Донецкий
национальный технический университет»*

В статье рассмотрены особенности бухгалтерского учета временных налоговых разниц. Исследованы отсроченные налоги, которые возникают при амортизации основных средств.

Ключевые слова: налог, временные налоговые разницы, амортизация, отсроченный налоговый актив, амортизационный фонд.

Названная проблема является весьма актуальной, поскольку обусловлена многими обстоятельствами. Во-первых, той ролью, которую играют эти разницы в формировании финансовых результатов, расходов по налогу на прибыль и отчислений в бюджет. Во-вторых, слабой изученностью природы возникновения налоговых разниц и несовершенством их учета, которые часто приводят к большим ничем не объяснимым различиям и противоречиям в определении налогооблагаемой и бухгалтерской прибыли, что отрицательно сказывается на достоверности и обоснованности определения расходов по налогам и отчислений по ним в бюджет. Можно с уверенностью сказать, что разрешение такой сложной проблемы имеет неопределимое значение в создании более совершенной и обоснованной системы налогообложения, способствующей более эффективному формированию бюджета государства.

Одним из важных направлений развития системы бухгалтерского учета в современных условиях является интеграция различных учетных подсистем – собственно бухгалтерского учета и учета для целей налоговых расчетов. В целом, перспективы интеграционных процессов в бухгалтерском учете, по нашему мнению, связаны, прежде всего, с углублением связей между этими подсистемами. Система учета, которая сейчас продолжает функционировать, была в полной мере адекватно названа Головым С.Ф. «налогово-бухгалтерским суррогатом» [4]. В свою очередь, обеспечение интеграции учета для разных целей – управления и налогообложения возможно только за счет признания единства и целостности объектов, которые отображаются в отдельных учетных подсистемах, и за счет построения адекватной системы учета и отчетности относительно такого важного экономического объекта, которым являются налоговые разницы.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопрос определения подходов по расчету прибыли для целей составления финансовой отчетности и налогообложения, а также разниц между ними поднимались в работах целого ряда исследователей, например, таких как: Гавриленко В.А. [3], Леонова Л. А. [3], Ловинская Л.Г., Голов С.Ф. и других. При этом авторами предлагаются различные варианты решения этого вопроса: от обоснования подхода относительно целесообразности определения прибыли исключительно по данным отдельной

налоговой подсистемы к необходимости согласование финансового результата и налогооблагаемой прибыли или целесообразности расчета прибыли по единому алгоритму на основании определения учетной прибыли и налогооблагаемой прибыли [5]. То есть единства подходов по этому поводу пока что достичь не удалось. Следовательно, вопрос нуждается в дополнительной проработке.

Цель статьи состоит в выявлении недостатков в ведении бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств.

В соответствие с П(С)БУ-17 "Налог на прибыль" под временной разницей понимается разница между оценкой актива или обязательства по данным финансовой отчетности и налоговой базой этого актива или обязательства соответственно [1]. Таких разниц может быть достаточно много, и они по-разному проявляются как в формировании налогооблагаемой прибыли, так и налога на нее. Одни разницы приводят к завышению налогооблагаемой прибыли в текущем периоде и подлежат их вычитанию в будущих периодах, другие занижают налогооблагаемую прибыль в текущем периоде и поэтому подлежат налогообложению в будущих периодах. В этой связи возникают отсроченные налоги на прибыль в виде отсроченных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств, которые определяются умножением соответствующих временных разниц (подлежащих вычитанию и налогообложению) на ставку налога на прибыль. В соответствии с П(С)БУ-17 "Налог на прибыль" [1] отсроченный налоговый актив – это сумма налога на прибыль, подлежащая возмещению в будущих периодах, что находится в соответствии с временной разницей подлежащей вычитанию.

Существует особый вид временной разницы - это разница, возникающая из-за неравномерности амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, вызванной различием в методах или сроках амортизации.

Рассмотрим некоторые особенности данного вида:

- Если сроки амортизации и способы начисления амортизации совпадают, то разница не начисляется;

- При совпадающих способах разница начинает начисляться тогда, когда срок амортизации в бухгалтерском учете начинает отличаться от срока амортизации в налоговом учете. Причем в случае модернизации это условие начинает выполняться не с начала эксплуатации объекта, а с момента модернизации. Она заканчивается погашаться, когда происходит последняя амортизация в учете, который устанавливает более длинные сроки полезного использования ОС;

- Эта разница может приводить к возникновению как к ОНО, так и к ОНА.

Согласно Закону ДНР «О налоговой системе» [2] амортизации подлежит стоимость приобретения основных средств для использования в хозяйственной деятельности и расходы на самостоятельное изготовление (создание) основных средств для использования в хозяйственной деятельности. Также согласно данному закону основные средства классифицируются на группы, на которые допускается амортизация и минимальные сроки их полезного использования.

Информация для начисления амортизации

№ п/п	Группы	Минимально допустимые сроки полезного использования, лет
1	Передаточные устройства	10
2	Оборудование	5
3	Транспортные средства	5

Суммы амортизационных отчислений не подлежат изъятию в бюджет, а также не могут быть базой для начисления любых налогов, сборов и других обязательных платежей.

Деятельность предприятий должна быть направлена на достижение снижения себестоимости и увеличение получаемой прибыли, однако при наличии рамок налогообложения у предприятий появляется интерес к завышению валовых расходов и уменьшению прибыли. Отсюда временная разница может быть представлена таким уравнением:

$$ВР = АБУ - АНУ,$$

где АБУ – амортизация в бухгалтерском учете;

АНУ – амортизация в налоговом учете.

При отсроченный налоговый актив рассчитывается умножением вычитаемой временной разницы на 20%, т.е.:

$$ОНА = ВВР \cdot 20\%,$$

где ВВР – вычитаемая временная разница.

У предприятий возникают проблемы в формировании амортизационной политики, а именно – правильное использование средств амортизационного фонда. Амортизационные отчисления являются основным источником финансирования инвестиций на предприятии. В связи с тем, что основные средства не требуют возмещения в натуральной форме после каждого цикла производства, то в результате формируется амортизационный фонд.

Средства амортизационного фонда, накапливаемого за счет амортизационных отчислений, должно быть направлено на осуществление капитального ремонта и приобретение новых объектов основных средств.

Если взять требования Налогового Кодекса ДНР [2], то видно, что в состав валовых доходов включается стоимость ремонта в размере 10% и амортизация в пределах установленных сроков службы в разрезе 3-х групп. Такой подход приведет к возникновению временных налоговых разниц в учете. Так, если амортизация в налоговом учете меньше, чем в бухгалтерском, то возникнет вычитаемая налоговая разница, которая приведет к отсроченным налоговым активам. Данная разница будет учитываться по дебету 17 счета и кредиту 98, что, в свою очередь, подлежит возмещению. Таким образом, предприятия не смогут накопить достаточный амортизационный фонд для воспроизводства основных средств и не смогут вовремя обновить.

Исследования показывают, что несовершенство амортизационной и налоговой политики приводят являются причиной появления временных налоговых разниц

при амортизации основных средств. Кроме того, эти разницы могут неограниченно накапливаться и со временем перерасти из временных в постоянные. Все это вносит недостатки и противоречия в бухгалтерский учет и требует совершенствования.

Литература:

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 17 «Налог на прибыль», утвержденное приказом Министерства Финансов Украины от 28 декабря 2000г. №353.
2. Закон Донецкой Народной Республики № 99-ІНС «О налоговой системе», принятый Народным Советом Донецкой Народной Республики 25 декабря 2015 года.
3. Гавриленко В.А., Леонова Л.О. Деякі методологічні аспекти вдосконалення обліку й оподаткування фінансових результатів на підприємствах. Науковий журнал.//Вісник ДонДУЕТ. Серія: економічні науки. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2006. – №3(31). – С.217 – 224
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с
5. Артюх О.В. Концептуальні засади та методичне забезпечення цілісної системи обліку на промислових підприємствах: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О. В. Артюх; Одес. держ. екон. ун-т. - О., 2011. – 259 с. – Бібліогр.: с.233-259