**Методика расчета плановых налоговых обязательств**

Сущность налогового планирования в общем виде состоит в общепризнанном за всяким налогоплательщиком праве использовать все допускаемые законом средства, пути и методы для максимального сокращения своих налоговых обязательств [4, с. 411].

Налоговое обязательство – экономическое отношение, в силу которого налогоплательщик обязан выполнить все необходимые требования по исчислению и уплате налога, а государство в виде уполномоченных органов вправе требовать от налогоплательщика исполнения этого обязательства. Налоговое обязательство существует при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством страны.

Налоговое обязательство – налоговое правоотношение, в силу которого одно лицо (налогоплательщик) обязано совершить в пользу другого лица (налогового органа) определенные действия по полной и своевременной уплате налога в бюджет соответствующего уровня. Налоговое обязательство регулируется налоговым правом [10, с. 32]

Важнейший аспект контрольно-экономической работы на предприятии – исследование состояния расчетов с бюджетом. Это составная часть анализа финансового положения предприятия должна быть направлена на совершенствование регулирования денежных потоков, определение возможностей роста чистой прибыли за счет экономии налоговых платежей и предупреждение уплаты налоговых пени и штрафов [11, с. 377].

В соответствии с п. 20 ПБУ 18/02 сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерской учете независимо от суммы налогообложения прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль. Именно на основе этой величины рассчитывается налог на прибыль, подлежащей перечислению в бюджет [5, с. 577].

Требования по учету расчетов по налогу на прибыль определены в ПБУ 18/02, которые сведены к отражению суммы налога на прибыль, исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и выполнения определенных корректировок, основанных на различии в бухгалтерском и налоговом учете.

Причины изменения суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет (НП), можно установить, пользуясь простейшей моделью:

НП = НОП х НС (1)

где НОП – налогооблагаемая прибыль;

НС – ставка налога на прибыль.

Учитывая возможность предоставления налогооблагаемой прибыли в виде суммы бухгалтерской прибыли и отклонения налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской прибыли, формула (1) может быть представлена и расширена в виде:

НП = (БП + ОТ) х НС (2)

где БП – бухгалтерская прибыль;

ОТ – отклонения налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской;

НС – ставка налога на прибыль.

В отношении величины (ОТ) в модели (2), которая слагается и, следовательно, может быть детализирована в разрезе данных налогового и бухгалтерского учета в соответствии с порядком учета налога на прибыль, установленным ПБУ 18/02. [10, с. 379]

Между бухгалтерским и налоговым учетом выявляются расхождения – постоянные и временные.

При этом:

1) Расходы, которые вообще не учитываются для целей налогообложения (ст. 270 НК РФ), но отражаются в бухгалтерском учете на счетах учета затрат или внереализационных операций, называются постоянными разницами. Например, проценты по заемным средствам сверх норм. В налоговом учете данная сумма не признается расходом, а в бухгалтерском – учитывается в составе прочих расходов или включается в стоимость имущества.

При умножении постоянных разниц на ставку налога на прибыль мы получаем постоянное налоговое обязательство (п. 7 ПБУ 18/02).

ПР х 24% = ПНО (3)

где ПР – постоянная разница

ПНО – постоянное налоговое обязательство

Постоянное налоговое обязательство – это сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль [7, с. 198].

2) Доходы, которые вообще не учитываются для целей налогообложения (ст. 251 НК РФ), но отражаются в бухгалтерском учете на счетах учета выручки или внереализационных операций, называются постоянными разницами (п. 4 ПБУ 18/02).

При умножении этих постоянных разниц на ставку налога на прибыль мы получаем постоянный налоговый актив.

3) Доходы и расходы, которые отражаются на счетах бухгалтерского учета и учитываются при исчислении бухгалтерской прибыли в текущем периоде, а для целей налогообложения – в одном из следующих (что приводит к увеличению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской), названы в п. 11 ПБУ 18/02 вычитаемыми временными разницами.

При умножении вычитаемых временных разниц на ставку налога на прибыль мы получаем отложенный налоговый актив.

4) Доходы и расходы, которые учитываются для целей налогообложения в текущем периоде, а в формировании бухгалтерской прибыли участвуют в одном из следующих периодов (что приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской), названы в п. 12 ПБУ 18/02 налогооблагаемыми временными разницами.

Таким образом, временные разницы – это доходы и расходы, которые в бухгалтерском и налоговом учете признаются в разное время: в бухгалтерском – в одном месяце, в налоговом – в другом.

Примером может служить амортизация или реализация имущества с убытком. Соответственно сумма амортизации может быть различной, а убыток в бухгалтерском учете учитывается сразу полностью. Но разница эта временная [7, с. 199].

Таблица 1 – Причины возникновения временных разниц

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды временных разниц | Примеры | Причины возникновения |
| Вычитаемые | Безвозмездно полученные основные средства | В налоговом учете их стоимость признается доходом сразу. А в бухгалтерском – по мере начисления амортизации |
| Убыток | В налоговом учете уменьшает прибыль постепенно, а в бухгалтерском сразу |
| Налогооблагаемые | Нематериальные активы, по которым невозможно определить срок амортизации | В налоговом учете из расчета 10 лет, а в бухгалтерском учете из расчета 20 лет |
| Основные средства, являющиеся предметом лизинга | В налоговом учете дано право предприятиям применять коэффициент 3, в бухгалтерском нормы амортизации определяются исходя из срока полезного использования объекта. |
| Вычитаемые и налогооблагаемые | Амортизационные отчисления | Возникают, если сумма амортизации в налоговом и бухгалтерском учете различны |

При умножении налогооблагаемых разниц на ставку налога на прибыль мы получаем отложенное налоговое обязательство (п. 15 ПБУ 18/02).

ОНО = НВР х 24% (4)

где ОНО – отложенное налоговое обязательство;

НВР – налогооблагаемая временная разница;

24% – ставка налога на прибыль.

Отложенное налоговое обязательство – та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

В I квартале организация проводила рекламную компанию с розыгрышем призов.

На приобретение призов было израсходовано 80 000 руб. (без НДС)

Выручка составила в I квартале 3 000 000 руб.

В налоговом учете в целях налогообложения максимальная величина расходов 30 000 руб.

В бухгалтерском учете расходы принимаются полностью.

Также сумма представительских расходов по данным бухгалтерского учета составила 18 000 руб., по данным налогового учета – 13 000 руб.

Организация в тот же период приняла к бухгалтерскому учету оборудование первоначальной стоимостью 100 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Для целей бухгалтерского учета амортизация начисляется линейным способом, а в налоговом – нелинейным. В бухгалтерском учете оборудование будет списываться в расходы в течение 5 лет по 5 000 руб. в квартал, а в налоговом учете за данный квартал 9670 руб.

В январе организация получила безвозмездно основное средство и ввела его в эксплуатацию. Его рыночная стоимость – 90 000 руб. И в бухгалтерском, и в налоговом учете амортизация начисляется линейным методом. Срок его полезного использования – 5 лет.

В бухгалтерском учете стоимость основного средства будет учитываться как доход постепенно по мере начисления амортизации по 1500 руб. в месяц или 4500 руб. в квартал, а в налоговом сразу – 90 000 руб. Таким образом, амортизационные отчисления за февраль и март по данным бухгалтерского учета составят 3 000 руб. (1500 руб. х 2 мес.).

Указанные различия привели к образованию постоянных разниц:

50 000 руб. (80 000 руб. – 30 000 руб.)

5000 руб. (18 000 руб. – 13 000 руб.)

Постоянная разница равна 55 000 руб. (50 000 руб. + 5 000 руб.)

Постоянное налоговое обязательство с этой разницы составит:

13 200 руб. (55 000 руб. х 24%)

Налогооблагаемая временная разница: 4670 руб. (9670 руб. – 5000 руб.)

Отложенное налоговое обязательство составит: 1120,8 руб. (4670 руб. х 24%).

Отложенный налоговый актив составит: 20 880 руб. (87 000 руб. х 24%)

Прибыль до налогообложения по данным бухгалтерского учета в I квартале составила 500 000 руб. Она отразится в строке 140 отчета о прибылях и убытках.

Следовательно, условный расход равен 120 000 руб. (500 000 руб. х 24%).

Текущий налог на прибыль, который будет отражаться в отчете о прибылях и убытках и в налоговой декларации по налогу на прибыль, составит:

152 959,2 руб. (120 000 руб. + 13 200 руб. – 1120,8 руб. + 20 880 руб.)

Для проверки рассчитаем налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет, используя способ корректировки бухгалтерских данных в целях налогообложения.

Налогооблагаемая прибыль:

637 330 руб. (500 000 руб. + 55 000 руб. + 87 000 руб. – 4670 руб.)

Налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет: 152 959,2 руб. (637 330 руб. х 24%).

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств. При этом в аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов по налогам и сборам.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую законодательством Российской Федерации не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

В соответствии с п. 21 ПБУ 18/02 текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода (то есть на суммы налога на прибыль, исчисленные с разниц между бухгалтерским и налоговым учетом).

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых обязательств, условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку) – то есть бухгалтерская прибыль (и соответствующая ей сумма налога) будет совпадать с налоговой.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств [8, с. 360].

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Отражение в бухгалтерском балансе сальдированной суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства возможно при одновременном наличии следующих условий:

– наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

– отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) отражаются в отчете о прибылях и убытках.

При наличии постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корреспондирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются:

– условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;

– постоянные и временные разницы, возникающие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);

– постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;

– суммы постоянного налогового обязательства, отложенного актива и отложенного налогового обязательства;

– причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

– суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства [6, с. 370].

Вывод:

При умножении постоянных разниц на ставку налога на прибыль мы получаем постоянное налоговое обязательство (п. 7 ПБУ 18/02). Постоянное налоговое обязательство – это сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль.

При умножении налогооблагаемых разниц на ставку налога на прибыль мы получаем отложенное налоговое обязательство (п. 15 ПБУ 18/02). Отложенное налоговое обязательство – та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

**Список литературы**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08. 2000 г. №117-ФЗ
2. Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» №216-ФЗ от 24.07.2007
3. Положение по учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 №114 н
4. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: учебное пособие. – М.: Магистр, 2007. – 576 с.
5. Бухгалтерский учет: просто о сложном. Самоучитель по формуле «три в одном: бухучет+налоги+документооборот» / Под ред. Г.Ю. Касьяновой (2-е изд.) – М.: ИД «Аргумент», 2006. – 696 с.
6. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Самоучитель по бухгалтерскому и налоговому учету. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Проспект, 2004. – 464 с.
7. Качур О.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие / О.В. Качур. – М.: КНОРУС, 2007. – 304 с.
8. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 592 с.
9. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 509 с.
10. Налоги и налогообложение. 5-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2006. – 496 с.
11. Налоговое планирование / Е. Вылкова, М. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 634 с.