

Глава 15. Учет расчетов по налогу на прибыль

Если организация применяет Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ([ПБУ 18/02](#)), то для выполнения расчетов и их отражения в бухгалтерском учете она может воспользоваться документом "Закрытие месяца", отметив флажками перечень необходимых действий (рис. 371).

Список	БУ	НУ
<input checked="" type="checkbox"/> Расчеты по налогу на прибыль (ПБУ 18/02)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Постоянные налоговые активы и обязательства	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Отложенные налоговые активы и обязательства	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Расчет налога на прибыль	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Рис. 371. Расчеты в соответствии с ПБУ 18/02

§15.1. Место ПБУ 18/02 в системе бухгалтерского учета

Для того чтобы лучше понять место [ПБУ 18/02](#) в системе бухгалтерского учета в настоящее время, сделаем небольшой экскурс в историю.

Напомним, что до 31 декабря 2001 г. показатель валовой прибыли, подлежащей налогообложению, определялся путем корректировок балансовой прибыли (убытка) без отражения на бухгалтерских счетах. С этой целью налогоплательщики заполняли "Справку о порядке определения данных, отражаемых в строке 1 "Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли ([Приложение № 4](#) к Инструкции МНС РФ [от 15 июня 2000г. № 62](#)).

При этом в бухгалтерском учете на счете 68 "Расчеты с бюджетом" и в бухгалтерской отчетности ([форма № 2](#)) показывалась та сумма налога, которая подлежала уплате в бюджет по налоговой декларации.

Таким образом, налоговый учет сводился к внесистемному учету поименованных в Справке различий в оценке доходов и расходов с целью получения из бухгалтерской прибыли валовой прибыли, подлежащей налогообложению.

Вступление в силу [главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй НК РФ](#) внесло серьезные коррективы в порядок налогового учета по налогу на прибыль.

Законодатель предписал формировать налоговую базу по своим правилам, существенно отличающимся от тех, которые применяются при определении балансовой прибыли, ввел

понятия налогового учета, данных налогового учета, налоговых регистров.

При этом в бухгалтерском учете и отчетности по-прежнему показывалась сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, но эта сумма уже не имела никакой "привязки" к балансовой прибыли.

Очередной "переворот" в учете расчетов по налогу на прибыль связан с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" [ПБУ 18/02](#).

На первый взгляд, новый стандарт восстанавливает порядок корректировки прибыли, применяемый до 1 января 2002г. Отличие лишь в том, что теперь не МНС, а Минфин разработал инструмент, позволяющий путем корректировок балансовой прибыли выйти на прибыль в целях налогообложения.

Фактически бухгалтеру предлагается решить совсем другую задачу:

Известны:

- **сумма налога с налогооблагаемой прибыли – этот показатель содержится в налоговой декларации, и сформирован по данным налогового учета;**
- **сумма налога с бухгалтерской прибыли организаций – произведение прибыли на ставку налога.**

Необходимо определить источники различий и отразить расхождения на счетах бухгалтерского учета.

Проведенная в 2000-2002 годах реформа сначала налогового, а затем бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль привела к тому, что теперь необходимо:

- вести двойной учет расчетов по налогу на прибыль, выводящих **на один и тот же конечный результат** – сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет:

один – в соответствии с [главой 25 НК РФ](#);

второй – в соответствии с [ПБУ 18/02](#).

- корректировку налога на прибыль для целей налогообложения отражать на счетах бухгалтерского учета.
- расчет по налогу на прибыль раскрывать в бухгалтерской отчетности.

Разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода образуется в результате различий:

- в квалификации доходов, расходов, активов, обязательств, операций в бухгалтерском и налоговом учете;
- в моменте признания доходов, расходов, активов, обязательств;
- в оценке различий доходов, расходов, активов, обязательств.

Проиллюстрируем различия на конкретных примерах.

Различия в квалификации доходов

Пример

Организация получила безвозмездно объект основных средств.

В бухгалтерском учете:

- 1) Получение объекта отражается проводкой по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счет 98 "Доходы будущих периодов";
- 2) По мере начисления амортизации доходы будущих периодов формируют прочие доходы (отражается проводкой по дебету счета 98 и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы").

В налоговом учете:

Стоимость безвозмездно полученного имущества признается внереализационным доходом ([п.8 ст.250 НК РФ](#)) в периоде получения имущества ([п.4 ст.271 НК РФ](#)).

Различия в квалификации расходов

Пример

Организация передала безвозмездно объект основных средств.

В бухгалтерском учете:

Стоимость безвозмездно переданного имущества формирует операционные расходы текущего периода ([п.11 ПБУ 10/99](#)).

В налоговом учете:

Стоимость безвозмездно переданного имущества не признается расходами в целях налогообложения ([п.16 ст.270 НК РФ](#)).

Различия в квалификации активов

Пример

Организация приобрела исключительные права на компьютерную программу. Расходы на приобретение составили 6000 руб.

В бухгалтерском учете:

Расходы на приобретение формируют стоимость объекта нематериальных активов ([ПБУ 14/2000](#)). Погашение стоимости производится через амортизацию.

В налоговом учете:

Расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10000 руб., признаются прочими расходами, связанными с производством и реализацией ([пп.26 п.1 ст.264 НК РФ](#)). Учитываются при определении налоговой базы текущего периода.

Различия в квалификации обязательств

Пример

Организацией списана кредиторская задолженность перед бюджетом по решению Правительства РФ.

В бухгалтерском учете:

Списанная кредиторская задолженность признается внереализационным доходом ([п.8 ПБУ 9/99](#)).

В налоговом учете:

Списанная кредиторская задолженность не признается доходом, учитываемым при определении налоговой базы ([пп.21 п.1 ст.251 НК РФ](#)).

Различия в квалификации операций**Пример**

Организацией получен убыток от реализации объекта основных средств.

В бухгалтерском учете:

Особый порядок бухгалтерского учета убытка по операции продажи объекта основных средств не предусмотрен.

В налоговом учете:

В аналитическом учете на дату реализации фиксируется сумма убытка по указанной операции.

Различия в моменте признания доходов**Пример**

Организацией, определяющей доходы кассовым методом, переданы товары покупателю на условиях последующей оплаты.

В бухгалтерском учете:

Признается доходом от обычных видов деятельности в периоде передачи товаров покупателю ([ПБУ 9/99](#)).

В налоговом учете:

Признается доходом от реализации в периоде поступления оплаты за переданный покупателю товар ([п.1 ст.273 НК РФ](#)).

Различия в моменте признания расходов**Пример**

Организацией начислены проценты по кредиту, полученному для приобретения инвестиционного актива (объекта основных средств).

В бухгалтерском учете:

Включаются в первоначальную стоимость инвестиционного актива ([п.12 ПБУ 15/01](#)). В расходах учитываются через амортизацию.

В налоговом учете:

Признаются внереализационными расходами текущего периода ([пп.2 п.1 ст. 265 НК РФ](#)).

Различия в оценке доходов

Пример

Организацией проданы товары с оплатой не денежными средствами.

В бухгалтерском учете:

Выручка принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров, полученных взамен. Она устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров ([п.6.3 ПБУ 9/99](#)).

В налоговом учете:

В случае получения дохода в натуральной форме, доходы определяются исходя из рыночных цен ([п.4 Методических рекомендаций по применению главы 25 НК РФ](#)).

Различия в оценке расходов

Пример

Организацией приобретены призы, врученные победителям розыгрыша таких призов во время проведения массовой рекламной компании.

В бухгалтерском учете:

Затраты на приобретение призов признаются расходами в полном размере.

В налоговом учете:

Для целей налогообложения признаются расходами в пределах, не превышающих 1 процент выручки от реализации ([п.4 ст. 264 НК РФ](#)).

Однако не все различия приводят к возникновению разниц.

Пример 1

Организация передала покупателю товары, стоимость которых выражена в условных единицах. Курсы на дату продажи и погашения задолженности отличаются.

В бухгалтерском учете:

Суммовая разница увеличивает (уменьшает) выручку от продажи ([п.6.6 ПБУ 9/99](#)).

В налоговом учете:

Возникающая суммовая разница признается внереализационным доходом ([п.11.1 ст.250 НК РФ](#)) или внереализационным расходом ([п.5.1 ст.265 НК РФ](#)).

Указанные отличия не приводят к возникновению разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью (убытком).

Пример 2

Организации оказаны услуги по демонтажу проданного объекта основных средств. Стоимость услуг выражена в условных единицах. Курсы на дату потребления услуг и погашения задолженности отличаются.

В бухгалтерском учете:

Суммовая разница увеличивает (уменьшает) расходы, связанные с продажей объекта основных средств, т.е. операционные расходы ([п.11 ПБУ 10/99](#)).

В налоговом учете:

Возникающая суммовая разница признается внереализационным доходом ([п.11.1 ст.250 НК РФ](#)) или внереализационным расходом ([п.5.1 ст.265 НК РФ](#)).

Указанные отличия не приводят к возникновению разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью (убытком).

Возникающая разница между бухгалтерской и налоговой прибылью (убытком) состоит из разниц двух видов: постоянных и временных.

Если доходы и расходы формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не признаются таковыми для целей налогообложения как в отчетном, так и в других отчетных периодах, то возникающую разницу в оценке классифицируют как постоянную ([п.4 ПБУ 18/02](#)).

Если доходы и расходы формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах, то говорят о возникновении временной разницы ([п.8 ПБУ 18/02](#)).

В соответствии с [п.4 ПБУ 18/02](#) постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения (расходы на рекламу ([п.4 ст.264 НК РФ](#)), проценты по займам ([п.1 ст.269 НК РФ](#)), расходы по добровольному страхованию ([п.16 ст.255 НК РФ](#)) и др.);
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг);
- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении 10 лет уже не может быть принят в целях налогообложения в соответствии со [ст.283 НК РФ](#);
- прочих аналогичных различий.

Если постоянная разница возникает в виду разной оценки расходов, то для получения показателя налоговой базы (НБ) следует показатель балансовой прибыли (БП) увеличить на сумму разницы.

Пример 1

В бухгалтерском учете в дебет счета 91.02 "Прочие расходы" отнесены проценты в сумме 50000 руб. за предоставленный организации кредит.

Для целей налогообложения в соответствии со [ст.269 НК РФ](#) расходами признаются 40000 руб.

Постоянная разница (ПР) составляет 10000 руб. (50000 – 40000).

$$НБ = БП + 10000$$

Если источником постоянной разницы являются доходы, то для получения показателя налоговой базы (НБ) следует показатель балансовой прибыли (БП) уменьшить на сумму разницы.

Пример 2

Организацией-акционером дополнительно получены акции стоимостью 100000 руб., распределенные между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций.

В бухгалтерском учете их стоимость учтена по дебету счета 58 в корреспонденции со счетом 91.01.

Для целей налогообложения дополнительно полученные акции доходом не признаются ([пп.15 п.1 ст.251 НК РФ](#)).

Постоянная разница составляет 100000 руб. (100000 – 0).

$$НБ = БП - 100000$$

По влиянию на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы (ВР) подразделяются на:

- вычитаемые временные разницы (ВВР);
- налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Они отличаются тем, что:

- вычитаемые ВР приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен **уменьшить** сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах (но в текущем отчетном периоде налоговые платежи увеличиваются на сумму налога с возникающей разницы);
- налогооблагаемые ВР приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен **увеличить** сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах (но в текущем отчетном периоде налоговые платежи уменьшаются на сумму налога с возникающей разницы).

В соответствии с [п.11 ПБУ 18/02](#) вычитаемые временные разницы возникают в результате:

- применения разных способов расчета амортизации;

- применения разных способов оценки незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции, работ, услуг;
- применения разных правил признания остаточной стоимости в случае продажи основных средств;
- переплаты налога на прибыль, когда сумма переплаты не возвращена в организацию, а принята к зачету в счет будущих платежей;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде;
- прочих аналогичных различий.

Пример

Приобретенное организацией имущество принято к бухгалтерскому учету как объект основных средств, а к налоговому учету как амортизируемое имущество в одной оценке – 18000 руб.

Амортизация в бухгалтерском учете начисляется по сумме чисел лет полезного использования, для целей налогообложения прибыли – линейным методом.

Год	БУ	НУ	НБ
1-й	4000	2250	БП + 1750
2-й	3500	2250	БП + 1250
3-й	3000	2250	БП + 750
4-й	2500	2250	БП + 250
5-й	2000	2250	БП – 250
6-й	1500	2250	БП – 750
7-й	1000	2250	БП – 1250
8-й	500	2250	БП – 1750

В течение первых 4-х лет эксплуатации объекта для целей налогообложения будут приниматься амортизационные отчисления в сумме, меньшей учитываемой при определении бухгалтерской прибыли. Исходя из этого, для получения налоговой базы следует увеличить бухгалтерскую прибыль текущего периода на величину разницы.

Начиная с 5-го года эксплуатации сумма амортизации по бухгалтерскому учету становится меньше суммы амортизации, признаваемой расходами в целях налогообложения. Для получения показателя налоговой базы из бухгалтерской прибыли вычитаемая временная разница будет учитываться с обратным знаком (с минусом).

В соответствии с [п.12 ПБУ 18/02](#) налогооблагаемые временные разницы возникают в результате:

- применения разных способов расчета амортизации;
- признания выручки от продажи доходами от обычных видов деятельности отчетного

периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу;

- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
- применения разных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставленные ей кредитов и займов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения.
- прочих аналогичных различий.

Пример

Приобретенное организацией имущество принято к бухгалтерскому учету как объект основных средств, а к налоговому учету как амортизируемое имущество в одной оценке – 18000 руб.

Амортизация в бухгалтерском учете начисляется линейным способом, для целей налогообложения – нелинейным методом.

Год	БУ	НУ	НБ
1-й	2250	4500	БП – 2250
2-й	2250	4500	БП – 2250
3-й	2250	4500	БП – 2250
4-й	2250	1658	БП + 592
5-й	2250	710,5	БП + 1539,5
6-й	2250	710,5	БП + 1539,5
7-й	2250	710,5	БП + 1539,5
8-й	2250	710,5	БП + 1539,5

В течение первых 3-х лет эксплуатации объекта для целей налогообложения амортизационные отчисления будут приниматься в большей сумме, чем при определении бухгалтерской прибыли. Исходя из этого, для получения налоговой базы следует уменьшать бухгалтерскую прибыль текущего периода на величину разницы.

Начиная с 4-го года эксплуатации сумма амортизации по бухгалтерскому учету становится больше суммы амортизации, признаваемой расходами в целях налогообложения. Для получения показателя налоговой базы из бухгалтерской прибыли налогооблагаемая временная разница будет учитываться с обратным знаком (с плюсом).

В реальной хозяйственной деятельности организации в течение отчетного периода могут возникать сотни и тысячи разниц, которые необходимо выявить и описать. На их состав оказывают влияние различные факторы:

- учетная политика в целях бухгалтерского и учета и налогообложения;
- отраслевая специфика;
- способы организации бизнеса и т.д.

Среди перечисленных наиболее “управляемым” является первый фактор, поскольку

организация сама определяет учетные политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Через их гармонизацию организация может существенно уменьшить круг возникающих разниц, и, как следствие, снизить трудоемкость выполнения требований [ПБУ 18/02](#).

Элементы учетных политик, различие в которых может приводить к возникновению разниц:

- признание доходов;
- признание расходов;
- способы амортизации основных средств;
- способы амортизации нематериальных активов;
- методы оценки материально-производственных запасов при отпуске со склада;
- порядок признания управленческих и коммерческих расходов;
- порядок образования резервов и т.д.

Признание доходов и расходов

Бухгалтерский учет	Налогообложение	Способ гармонизации
- метод начисления - кассовый метод (для малых предприятий)	- метод начисления - кассовый метод (разрешается использовать, если в среднем за 4 предыдущих квартала выручка в каждом квартале не превысила 1 млн. руб.)	Устанавливать одинаковый метод признания доходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения
- метод начисления - кассовый метод (для малых предприятий)	- метод начисления, если доходы учитываются методом начисления - кассовый метод, если доходы учитываются кассовым методом (отдельные виды расходов признаются по методу начисления)	Устанавливать одинаковый метод признания расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения

Следует учитывать, что организации, имеющие статус малого предприятия, могут не применять [ПБУ 18/02](#). Для остальных организаций более предпочтительным является метод начисления.

Способы амортизации

Бухгалтерский учет	Налогообложение	Способ гармонизации
<i>Основные средства</i>		

<ul style="list-style-type: none"> - линейный - уменьшаемого остатка - по сумме чисел лет полезного использования - пропорционально объему произведенной продукции (работ, услуг) 	<ul style="list-style-type: none"> - линейный - нелинейный 	Применять линейный способ и устанавливать совпадающий срок полезного использования
<i>Нематериальные активы</i>		
<ul style="list-style-type: none"> - линейный - способ уменьшаемого остатка - пропорционально объему произведенной продукции (работ, услуг) 	<ul style="list-style-type: none"> - линейный - нелинейный 	Применять линейный способ

Методы оценки сырья и материалов

Бухгалтерский учет	Налогообложение	Способ гармонизации
<ul style="list-style-type: none"> - по себестоимости единицы запасов - по средней себестоимости - по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО) - по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) 	<ul style="list-style-type: none"> - по стоимости единицы запасов - по средней стоимости - по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) - по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) 	Применять одинаковые методы оценки

Методы оценки покупных товаров

Бухгалтерский учет	Налогообложение	Способ гармонизации
<ul style="list-style-type: none"> - по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО) - по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) - по средней себестоимости 	<ul style="list-style-type: none"> - по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) - по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) - по средней стоимости 	Применять одинаковые методы оценки

- по себестоимости единицы запасов	- по стоимости единицы запасов	
------------------------------------	--------------------------------	--

В организациях розничной торговли покупные товары допускается учитывать в продажных ценах с определением суммы реализованного торгового наложения по специальному расчету. Для целей налогообложения такой метод оценки не предусмотрен.

Методы оценки реализованных ценных бумаг

Бухгалтерский учет	Налогообложение	Способ гармонизации
- по средней первоначальной стоимости - по первоначальной стоимости первых по времени приобретения (ФИФО)	- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) - по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) - по стоимости единицы	Применять метод оценки ФИФО

Приведенные методы оценки в бухгалтерском учете применяются только в отношении финансовых вложений, в отношении которых не определяется текущая рыночная стоимость ([п.26 ПБУ 19/02](#) "Учет финансовых вложений").

При выбытии ценных бумаг, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки ([п.30 ПБУ 19/02](#) "Учет финансовых вложений").

Порядок признания управленческих расходов

Бухгалтерский учет	Налогообложение	Способ гармонизации
- признаются полностью затратами периода; - включаются в затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг	- признаются полностью расходами текущего периода (косвенные расходы)	В бухгалтерском учете признавать полностью затратами текущего периода

В бухгалтерском учете управленческие расходы могут в качестве условно-постоянных признаваться полностью затратами текущего периода (списываться с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счета 90 "Продажи") или включаться в затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг (списываться с кредита счета 26 к дебету счета 20 "Основное производство").

Для целей налогообложения управленческие расходы признаются косвенными расходами, учитываемыми при определении налоговой базы периода, в котором они совершены.

Порядок признания транспортных расходов (в торговых организациях)

Бухгалтерский учет	Налогообложение	Способ гармонизации
<ul style="list-style-type: none"> - признаются полностью затратами периода; - определяются остатки расходов на транспортировку на остаток товаров 	<ul style="list-style-type: none"> - определяются остатки расходов на транспортировку на остаток товаров 	<ul style="list-style-type: none"> Применять одинаковый порядок признания

В бухгалтерском учете расходы на транспортировку, как часть коммерческих расходов, могут признаваться в себестоимости проданных товаров полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности или частично ([п.9 ПБУ 10/99](#) "Расходы организации"). Во втором случае определяется остаток транспортных расходов на остаток нереализованных товаров.

Если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения транспортные расходы не включены в стоимость товаров, то подсчитывается остаток транспортных расходов на остаток товаров в порядке, предусмотренном [ст.320 НК РФ](#).

Образование резервов

Бухгалтерский учет	Налогообложение	Способ гармонизации
<ul style="list-style-type: none"> - на оплату отпусков работникам (порядок образования не регламентирован) 	<ul style="list-style-type: none"> - на оплату отпусков работникам (в порядке, установленном ст. 324.1 НК РФ) 	<ul style="list-style-type: none"> В бухгалтерском учете начислять резервы по правилам налогового учета
<ul style="list-style-type: none"> - на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (порядок образования не регламентирован) 	<ul style="list-style-type: none"> - на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (в порядке, установленном ст. 324.1 НК РФ) 	
<ul style="list-style-type: none"> - под предстоящие ремонты основных средств (порядок образования не регламентирован) 	<ul style="list-style-type: none"> - под предстоящие ремонты основных средств (в порядке, установленном ст.324 НК РФ) 	
<ul style="list-style-type: none"> - по сомнительным долгам (исходя из оценки вероятности погашения долга) 	<ul style="list-style-type: none"> - по сомнительным долгам (в порядке, установленном ст.266 НК РФ) 	
<ul style="list-style-type: none"> - на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (порядок образования не регламентирован) 	<ul style="list-style-type: none"> - на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (в порядке, установленном ст.267 НК РФ) 	

Возможность образования резервов в бухгалтерском учете установлена в [п.70](#) и [72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации](#), утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998г. №34н. Но порядок образования резервов (за исключением резервов по сомнительным долгам) в настоящее

время не регламентирован.

В этой связи организациям можно рекомендовать в бухгалтерском учете образование и использование резервов производить в порядке, предусмотренном в [главе 25](#) "Налог на прибыль организаций".

В отличие от ранее применявшегося метода корректировки балансовой прибыли, учет расчетов по налогу на прибыль в соответствии с [ПБУ 18/02](#) ведется с отражением результатов расчета в бухгалтерском учете.

Поскольку конечным результатом расчета является определение суммы текущих платежей по налогу, то в бухгалтерском учете по определенным правилам отражаются не сами разницы, а сумма налога, исчисленная с этих разниц.

Учет расчетов по налогу на прибыль ведется с применением следующих балансовых счетов:

- 09 "Отложенные налоговые активы";
- 68.04 "Налог на прибыль", субсчета 68.04.1 "Расчеты с бюджетом" и 68.04.2 "Расчет налога на прибыль";
- 77 "Отложенные налоговые обязательства";
- 99 "Прибыли и убытки", субсчета 99.02.1 "Условный расход по налогу на прибыль", 99.02.2 "Условный доход по налогу на прибыль", 99.02.3 "Постоянное налоговое обязательство".

[ПБУ 18/02](#) не содержит требований или рекомендаций по организации учета расчетов по налогу на прибыль непосредственно на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам". Использование для учета расчетов по налогу на прибыль промежуточного счета 68.04.2 – это методическое решение фирмы "1С". Оно позволяет производить разбивку по бюджетам лишь результатного показателя – суммы текущего налога на прибыль, переносимой на субсчет 68.04.1, а не каждой суммы постоянных и временных налоговых обязательств и активов. Другая цель промежуточного счета – не загромождать счет расчетов с бюджетом по налогу лишними проводками, которые будут только мешать при сверке расчетов.

Разработчики [ПБУ 18/02](#) "забыли" упомянуть об открытии к счету 99 "Прибыли и убытки" субсчета "Постоянный налоговый актив", но необходимость в нем вытекает из содержания пункта 4: постоянные разницы могут возникать не только в отношении расходов, но и доходов. В этой связи этот субсчет пока не задействован в типовой конфигурации, а для начисления постоянных налоговых активов разработчики конфигурации предлагают пока использовать субсчет 99.02.3, где отражать начисление проводкой с кредита счета 99.02.3 в дебет счета 68.04.2.

Прежде чем рассматривать собственно порядок учета разниц, следует внести ясность в отношении момента возникновения разницы и момента ее признания для целей расчета налога на прибыль.

При буквальном прочтении [ПБУ 18/02](#) о возникновении разницы следует говорить лишь тогда, когда доходы или расходы, по которым они выявлены, формируют бухгалтерскую и (или) налоговую прибыль (убыток).

На практике могут иметь место ситуации, когда выявленная разница в оценке активов и обязательств никак не влияет на величину бухгалтерской и налоговой прибыли (убытка) текущего отчетного периода.

Таким образом, при расчете налога на прибыль учитываются лишь те разницы, которые признаются таковыми для целей [ПБУ 18/02](#) независимо от момента их возникновения.

Пример.

В марте организацией получено основное средство в счет вклада учредителя в уставный капитал. Объект предназначен для целей управления организацией.

К бухгалтерскому учету объект принимается по первоначальной стоимости 60000 руб. (в оценке согласно [п.9 ПБУ 6/01](#)).

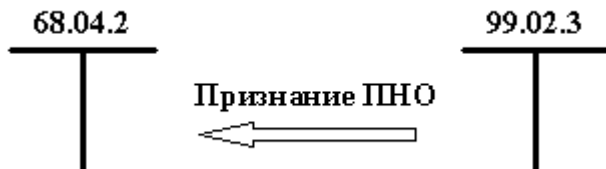
К налоговому учету объект принимается по остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны – 10000 руб.

Возникшая разница в оценке на сумму 50000 руб. не признается таковой в целях [ПБУ 18/02](#) в текущем отчетном периоде (1 квартал).

Лишь начиная со 2-го квартала разница в оценке будет проявляться через суммы амортизационных отчислений и признаваться постоянной разницей.

Возникновение постоянной разницы в отношении расходов, не принимаемых для целей налогообложения, приводит к образованию постоянного налогового обязательства (ПНО). Его величина рассчитывается как произведение выявленной постоянной разницы на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете признание ПНО отражается записью по дебету счета 99.02.3 и кредиту счета 68.04.2.



Возникновение постоянной разницы в отношении доходов, не признаваемых для целей налогообложения, приводит к образованию постоянного налогового актива (ПНА). Его величина рассчитывается как произведение выявленной постоянной разницы на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете признание ПНА отражается записью по кредиту счета 99.02.3 и дебету счета 68.04.2.

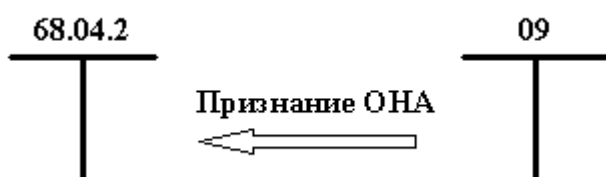


Возникновение вычитаемых временных разниц может приводить к образованию отложенного налогового актива (ОНА), признаваемого при существовании вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Величина ОНА рассчитывается как произведение возникших в отчетном периоде ВВР на

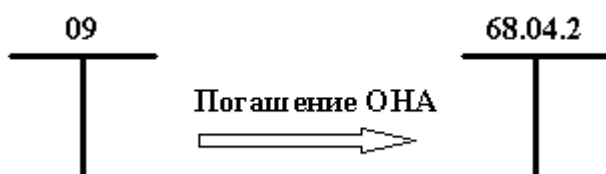
ставку налога, действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете признание ОНА отражается записью по дебету счета 09 и кредиту счета 68.04.2.



По мере уменьшения или полного погашения ВВР будут уменьшаться или полностью погашаться ОНА.

В бухгалтерском учете это отражается обратной записью: с кредита счета 09 в дебет счета 68.04.2.

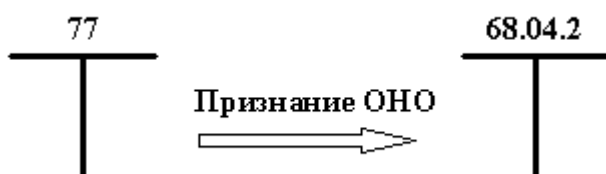


Исключением является осознание того, что мы не сможем далее использовать актив (ОНА), например, при переходе на специальные режимы налогообложения. В этом случае остаток ОНА списывается в дебет счета 99.01 "Прибыли и убытки".

Возникновение налогооблагаемых временных разниц приводит к образованию отложенного налогового обязательства (ОНО).

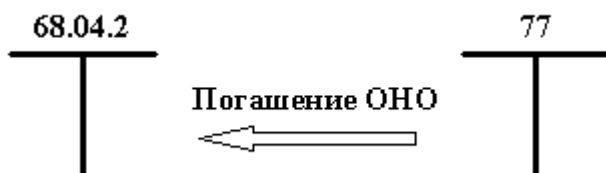
Его величина рассчитывается как произведение возникших в отчетном периоде НВР на ставку налога, действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете признание ОНО отражается записью с кредита счета 77 в дебет счета 68.04.2.



По мере уменьшения или полного погашения НВР будут уменьшаться или полностью погашаться ОНО.

В бухгалтерском учете это отражается обратной записью: по дебету счета 77 и кредиту счета 68.04.2.



Исключением являются ситуации, когда мы осознаем, что уже не будем иметь обязанность погашения обязательства (ОНО), например, при переходе на специальные налоговые режимы. В этом случае остаток ОНО списывается на счет 99.01 "Прибыли и убытки".

С введением [ПБУ 18/02](#) исчезло понятие налога на прибыль для целей бухгалтерского учета. Взамен появилось два новых понятия: условный расход и условный доход.

Условный расход равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную [главой 25 НК РФ](#), и действующую на отчетную дату.

Начисление в бухгалтерском учете: запись в дебет счета 99.02.1 "Условный расход по налогу на прибыль" с кредита субсчета 68.04.2 "Расчет налога на прибыль".

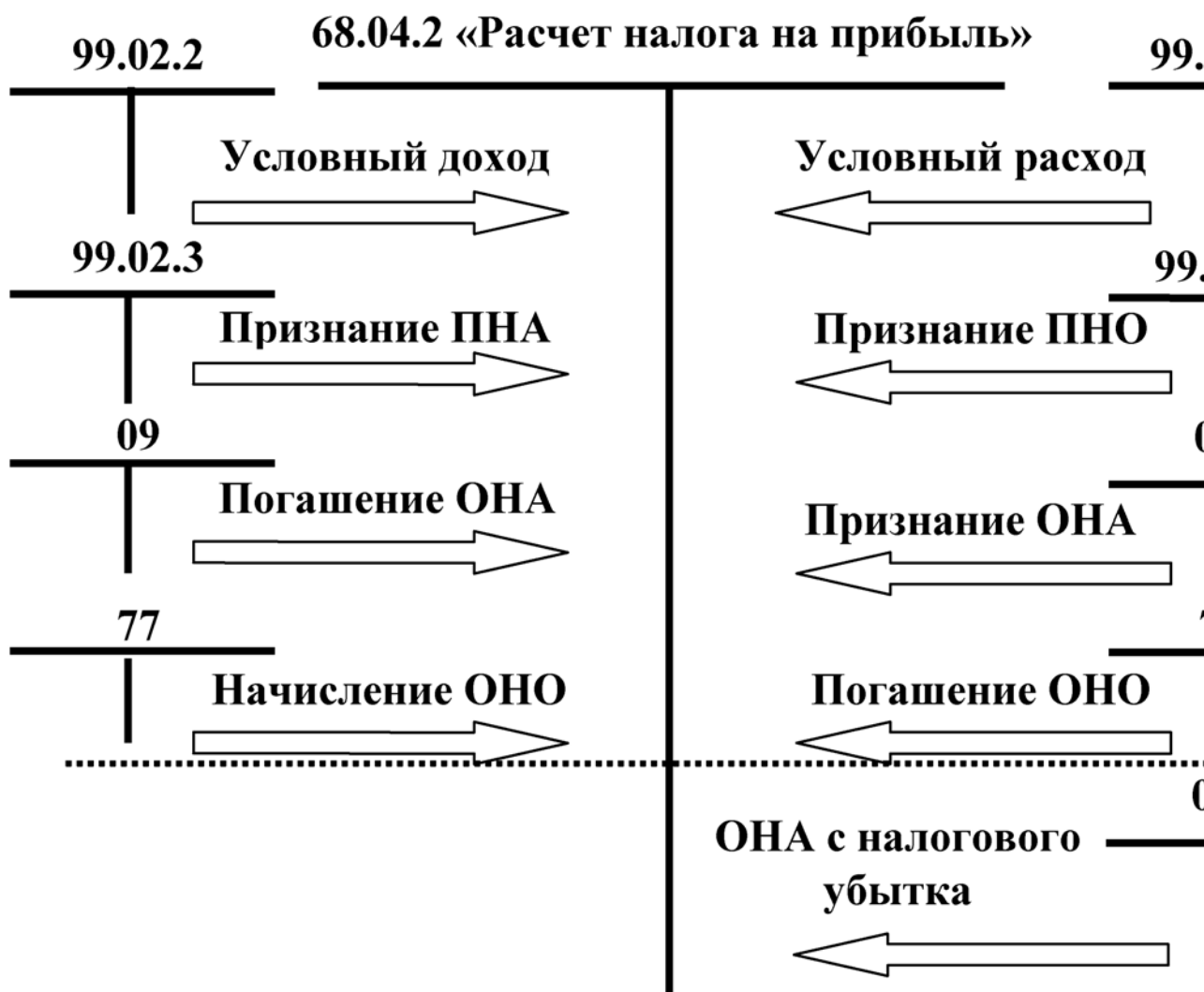
Условный доход равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерского убытка, полученного в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную [главой 25 НК РФ](#), и действующую на отчетную дату.

Начисление в бухгалтерском учете: запись с кредита счета 99.02.2 "Условный доход по налогу на прибыль" в дебет субсчета 68.04.2 "Расчет налога на прибыль".

Обобщено бухгалтерские записи по учету расчета налога на прибыль на счете 68.04.2 можно представить следующим образом.

Если все разницы учтены с соблюдением требований [ПБУ 18/02](#) и оборот по кредиту счета 68.04.2 превышает оборот по дебету, то их разность должна соответствовать величине текущего налога на прибыль, показываемого в налоговой декларации.

Обратная ситуация (оборот по дебету больше оборота по кредиту) невозможна, поскольку величина текущего налогового убытка всегда равна нулю. Искомый результат (равенство оборотов) в случае получения налогового убытка достигается дополнительной записью по дебету счета 09 и кредиту счета 68.04.2 на сумму отложенного налогового актива с суммы убытка.



§15.2. Учет разниц, налоговых обязательств и активов

Требования по отражению возникающих разниц в бухгалтерском учете сформулированы в [пунктах 6](#) (в отношении постоянных разниц) и [13](#) (в отношении временных разниц) [ПБУ 18/02](#):

Разницы отражаются обособленно – в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых она возникла.

Стандарт не конкретизирует, каким образом технически ведется аналитический учет разниц: на отдельных субсчетах, в специальных ведомостях или иным способом. Таким образом, организации вправе самостоятельно выбрать наиболее удобный вариант. Главное, чтобы данные аналитического учета разниц можно было “привязать” к счету учета активов и обязательств, в оценке которых возникла разница.

Другой важный вывод из приведенной нормы: **аналитический учет разниц необходимо вести по каждому активу и обязательству в отдельности.**

В программе “1С:Бухгалтерия 8.0” реализована модель внесистемного аналитического учета разниц на регистре бухгалтерии “План счетов налогового учета (по налогу на прибыль)”.

Как упоминалось ранее в настоящем пособии на этом регистре бухгалтерии за счет

измерения "Вид учета" обеспечивается дополнительный пооперационный аналитический учет по видам:

НУ – запись регистра отражает оценку, определяемую в соответствии с [главой 25 НК РФ](#);

ПР – запись регистра отражает постоянную разницу в оценке, определяемую в соответствии с [ПБУ 18/02](#);

ВР – запись регистра отражает временную разницу в оценке, определяемую в соответствии с [ПБУ 18/02](#).

Записи на счетах налогового учета производятся таким образом, чтобы выполнялось условие:

$$\text{НУ} + \text{ПР} + \text{ВР} = \text{БУ}$$

Если разница возникает в оценке расхода и ВР больше нуля, то признается вычитаемая временная разница (ВВР), иначе налогооблагаемая временная разница (НВР).

Если разница возникает в оценке дохода и ВР больше нуля, то признается НВР, иначе ВВР.

Пример 1

К бухгалтерскому и налоговому учету приняты материалы.

Фактическая себестоимость материалов для целей бухгалтерского учета составляет 3000 руб., для целей налогового учета 2500 руб. Разница в оценке (500 руб.) возникла в результате того, что при формировании стоимости объекта налогового учета не учтены:

- проценты за кредит в сумме 100 руб. (признаются прочими расходами текущего периода);

- сверхнормативные расходы на выплату суточных работнику, участвующему в закупке материалов, в сумме 400 руб. (не признаются расходами для целей налогообложения).

Для выполнения требований [ПБУ 18/02](#) необходимо в налоговом учете ввести следующие записи по дебету счета 10 "Материалы", конкретный объект аналитического учета (элемент справочника "Номенклатура"):

- по виду учета "НУ" - на сумму 2500 руб. (часть стоимости в сумме, совпадающей с налоговой стоимостью объекта учета);
- по виду учета "ВР" - на сумму 100 руб. (налогооблагаемая временная разница);
- по виду учета "ПР" - на сумму 400 руб. (постоянная разница).

Кроме того, в налоговом учете по дебету счета 91.02.7 "Внереализационные расходы" необходимо отразить расходы в виде процентов за кредит на сумму 100 руб. по виду учета "НУ". А поскольку в бухгалтерском учете эта сумма по дебету счета 91.02 не отражается, то для выполнения правила $\text{НУ} + \text{ПР} + \text{ВР} = \text{БУ}$ по дебету счета 91.02.7 налогового плана счетов необходимо ввести запись с минусом на сумму 100 руб. по виду учета "ВР"

Пример 2

К бухгалтерскому учету принят объект основных средств в счет вклада учредителя (физического лица) в уставный капитал по первоначальной стоимости 100000 руб.

К налоговому учету такой объект не принимается.

Для выполнения требований [ПБУ 18/02](#) необходимо первоначальную стоимость в налоговом плане счетов разделить на две части:

- первая часть (НУ) должна иметь нулевую оценку;
- вторую часть следует оценить в 100000 руб. и классифицировать как постоянную разницу, которая будет приводить к признанию постоянного налогового обязательства (при отражении операции по налоговому учету сумма отражается по виду учета "ПР").

Пример 3

К бухгалтерскому учету принят объект основных средств первоначальной стоимостью 100000 руб. В состав амортизируемого имущества объект зачислен по первоначальной стоимости 90000 руб. Разница в оценках – постоянная разница, по которой признается ПНО.

Для целей БУ и НУ применяются разные способы амортизации.

Допустим, что в отчетном периоде амортизация по бухгалтерскому учету составила 20000 руб., в том числе в части постоянной разницы в сумме 2000 руб., а по налоговому учету – в сумме 30000 руб.

Для получения суммы амортизации по БУ в размере 20000 руб. в налоговом учете ее необходимо учесть:

- по виду учета "НУ" - на сумму 30000 руб. (сумма амортизации по налоговому учету);
- по виду учета "ПР" - на сумму 2000 руб. (постоянная разница, приводящая к признанию ПНО);
- по виду учета "ВР" на сумму -12000 руб. (налогооблагаемая временная разница, приводящая к признанию ОНО).

Пример 4

К бухгалтерскому учету приняты расходы на рекламу в сумме 100000 руб. Для целей налогообложения эти расходы признаются в размере, не превышающем 1% от выручки от реализации за отчетный (налоговый) период.

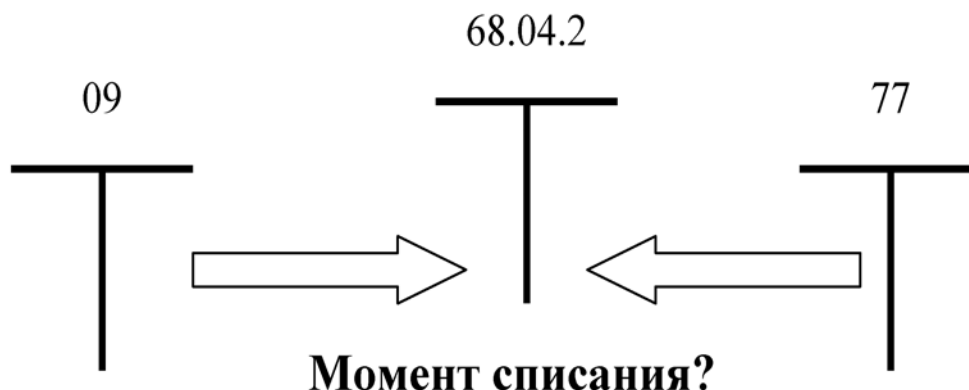
На дату совершения хозяйственной операции показатель выручки от реализации не сформирован.

Расходы, которые для целей налогообложения принимаются по нормативам, при их отражении в налоговом учете учитываются по виду учета "НУ" в сумме, совпадающей с данными бухгалтерского учета.

Мы рассмотрели примеры, когда различия в оценках приводят к возникновению временных разниц.

Но наступает момент, когда они подлежат уменьшению или списанию, а соответственно

подлежат погашению или списанию признанные при их возникновении отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства. Как он определяется?



Пример

В прошлом периоде возникла временная разница в оценке остатков готовой продукции на счетах 43 бухгалтерского и налогового планов счетов в сумме 10000 руб., по которой признано ОНО в размере 2400 руб. (10000 руб. x 24% : 100%).

В текущем периоде все остатки готовой продукции реализованы, новой продукции данного вида не производилось.

Воспользуемся ранее приведенной формулой:

$$BP = БУ - НУ = 0 - 0 = 0.$$

Таким образом, новые временные разницы не возникают, что соответствует реальной хозяйственной ситуации. Но возникшая в прошлом периоде разница в оценке остатков готовой продукции в сумме 10000 руб. приведет к возникновению разницы между балансовой прибылью и налоговой базой в текущем периоде.

Указанная разница есть ничто иное, как разница оборотов по кредиту счета 43 бухгалтерского учета и счета 43 по виду учета "НУ". Поскольку она положительная (сумма расходов по БУ больше, чем по НУ), то имеет место уменьшение НБР, которое должно привести к погашению ОНО (увеличению текущих платежей по налогу на прибыль), что отражается проводкой по дебету счета 77 и кредиту счета 68.04.2.

При ведении учета в программе "1С:Бухгалтерия 8.0" временные и постоянные разницы фиксируются в информационной базе по мере их выявления, одновременно с регистрацией хозяйственных операций, с которыми связано возникновение разниц:

- при регистрации операций документами конфигурации – автоматически при проведении документов.
- при регистрации хозяйственной операции вручную – добавлением соответствующих записей по видам учета "ПР" и/или "ВР" на закладке "Налоговый учет".

Автоматическая квалификация разниц по операциям приобретения имущества (товаров, работ, услуг, прав) производится по следующим правилам.

Если операция приобретения в налоговом учете отражается по дебету счета, на котором

предусмотрен учет по статьям затрат (20, 25, 26, 44 и др.) и объектом аналитического учета является статья с видом затрат НУ "Не учитываемые для целей налогообложения", то по этой операции признается постоянная разница, т.е. при проведении документа сумма проводки отражается по виду учета "ПР".

Если операция приобретения в налоговом учете отражается по дебету счета 91.02 и объектом аналитического учета является статья прочих расходов, у которой не установлен флажок "Принятие к НУ", то по этой операции также признается постоянная разница, т.е. при проведении документа сумма проводки отражается в налоговом учете по виду учета "ПР". Аналогичное правило предусмотрено и в отношении прочих доходов, учитываемых по кредиту счета 91.01.

Если операция приобретения в бухгалтерском и налоговом учете отражается на разных синтетических счетах и в регистре "Соответствие счетов БУ и НУ" отсутствует правило такого соответствия, то по этой операции признается возникновение двух временных разниц: одной - по счету налогового учета, который соответствует выбранному счету бухгалтерского учета, второй (с минусом) – по выбранному счету налогового учета.

Пример.

Организация осуществляет торговую деятельность. Очередная партия товаров приобретена при посредничестве сторонней организации. Вознаграждение посредника составляет 5000 руб. (без учета НДС).

В соответствии с правилами бухгалтерского учета комиссионное вознаграждение посредникам учитывается при формировании покупной стоимости товаров. В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения расходы в виде комиссионного вознаграждения организация учитывает в составе издержек обращения.

В форме документа, которым в программе отражается оказание услуг, указан "счет БУ" 41.01, "счет НУ" 44.01.

При проведении документа операция отражается:

в бухгалтерском учете:

- по дебету счета 41.01 "Товары на складах" на сумму 5000 руб.

в налоговом учете:

- по дебету счета 44.01 по виду учета "НУ" на сумму 5000 руб.

- по дебету счета 44.01 по виду учета "ВР" на сумму -5000 руб.

- по дебету счета 41.01 по виду учета "ВР" на сумму 5000 руб.

Если операция в бухгалтерском и налоговом учете отражается на разных синтетических счетах, но по операции не нужно признавать возникновение временной разницы, то в регистр "Соответствие счетов БУ и НУ" нужно ввести соответствующее правило.

Пример.

Организация приняла решение отражать расходы по страхованию в налоговом учете на счете 97.02.

В бухгалтерском учете такие расходы учитываются на счете 76.01.

Для того чтобы при проведении документов по операциям перечисления платежей (взносов) по страхованию не формировались записи по виду учета "ВР" в регистр соответствия внесено правило "Счет БУ" 76.01 → "Счет НУ" – 97.02.

Расчет постоянных и отложенных налоговых обязательств и активов в программе производится в конце месяца при проведении документа "Закрытие месяца".

Для выполнения расчета ОНА и ОНО анализируются данные на счетах налогового учета по виду учета "ВР" и автоматически формируются проводки бухгалтерского учета по их признанию и погашению в соответствии со схемой.

При этом в расчете не учитываются обороты по виду учета "ВР" на счетах налогового учета 25 и 26, а также 90, 91 и 99.01. Предполагается, что временные разницы, учтенные на счетах 25 и 26, при выполнении регламентных операций будут перенесены на другие счета налогового учета. В свою очередь, доходы и расходы, отраженные на счетах 90, 91 и 99.01, для целей формирования бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли учитываются в одном периоде, поэтому обобщенные на этих счетах временные разницы не должны приводить к признанию или погашению ОНА и ОНО.

В особом порядке определяется величина отложенных налоговых активов по убыткам текущего периода. Для этого анализируется сальдо по счету налогового учета 99.01 по виду учета "НУ". Если сальдо конечное является дебетовым (по итогам отчетного (налогового) периода получен убыток), то формируется проводка на величину ОНА по дебету счета 09 с кредита счета 68.04.2. При этом учитываются суммы ОНА по убыткам текущего периода, начисленные по итогам предыдущего месяца. Если сумма убытка за текущий период меньше суммы убытка по итогам предыдущего периода, то часть суммы ОНА списывается обратной проводкой по кредиту счета 09 и дебету счета 68.04.2.

Для начисления/корректировки постоянных налоговых обязательств и активов при проведении документа "Закрытие месяца" анализируются данные на счете налогового учета 99.01 "Прибыли и убытки (кроме налога на прибыль)" по виду учета "ПР". Если сальдо конечное является дебетовым, то формируется проводка на величину ПНО по дебету счета 99.02.3 и кредиту счета 68.04.2. Если сальдо конечное является кредитовым, то формируется проводка на величину ПНА (величину корректировки ПНО) по кредиту счета 99.02.3 и дебету счета 68.04.2. При этом учитываются суммы ПНО и ПНА, которые были начислены по результатам расчета за предыдущий месяц текущего налогового периода.

Схема алгоритма по признанию и погашению отложенных налоговых обязательств и активов

Вид счета	Данные по виду учета "ВР"			Проводка 1	Проводка 2	
	Условие 1	Условие 2	Условие 3	Корреспондирующие счета	Сумма = Разница * СННП/100, где Разница	Корреспондирующие счета
Активный	СНД > 0	СКД-СНД > 0		Д-т 68.04.2 К-т 77	СКД-СНД	
	СНД > 0	СКД-СНД < 0	СКД >= 0	Д-т 77 К-т 68.04.2	СНД-СКД	
	СНД >= 0	СКД-СНД < 0	СКД < 0	Д-т 77 К-т 68.04.2	СНД	Д-т 09 К-т 68.
	СНД < 0	СКД-СНД > 0	СКД < 0	Д-т 68.04.2 К-т 09	СКД-СНД	

	СНД \leq 0	СКД-СНД >0	СКД > 0	Д-т 68.04.2 К-т 09	-СНД	Д-т 68.04.2 К-
	СНД < 0	СКД-СНД <0		Д-т 09 К-т 68.04.2	СНД-СКД	
Пассивный	СНК > 0	СКК-СНК >0	СКК > 0	Д-т 09 К-т 68.04.2	СКК-СНК	
	СНК \geq 0	СКК-СНК >0	СКК < 0	Д-т 68.04.2 К-т 09	СНК	Д-т 68.04.2 К-
	СНК > 0	СКК-СНК <0		Д-т 09 К-т 68.04.2	СНД-СКД	
	СНК < 0	СКК-СНК >0		Д-т 68.04.2 К-т 77	СКК-СНК	
	СНК < 0	СКК-СНК <0	СКК $=< 0$	Д-т 77 К-т 68.04.2	СНД-СКД	
	СНК $=< 0$	СКК-СНК <0	СКК > 0	Д-т 77 К-т 68.04.2	-СНК	09

где

СНД – сальдо начальное дебетовое; СНК – сальдо начальное кредитовое;

СКД – сальдо конечное дебетовое; СКК – сальдо конечное кредитовое;

СННП – ставка налога на прибыль.

Требования по аналитическому учету отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств изложены в [п.14](#) и [15 ПБУ 18/02](#): **учет ведется дифференцированно по видам активов (для отложенных налоговых обязательств - по видам активов и обязательств), в оценке которых возникла временная разница.**

Понятие вида актива и обязательств в [ПБУ 18/02](#) не раскрыто. Можно предположить, что видами активов и обязательств являются основные средства, материалы, дебиторская задолженность и т.д. Именно это предположение лежит в основе модели аналитического учета на счетах 09 и 77 в программе "1С:Бухгалтерия 8.0": **аналитическими объектами являются элементы перечисления "Виды активов и обязательств"** (рис. 372).

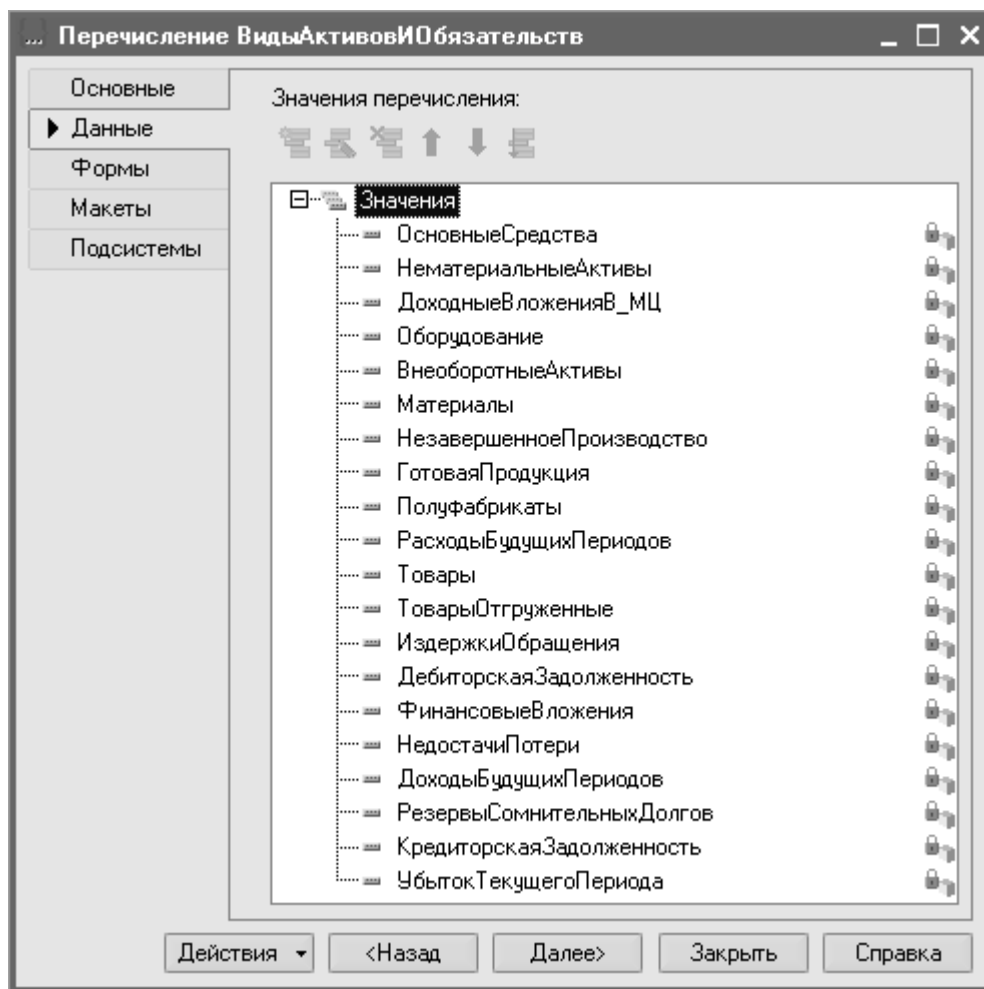


Рис. 372. Значения перечисления "Виды активов и обязательств"

Поскольку аналитический учет собственно разниц, приводящих к признанию ОНА и ОНО, в программе "1С:Бухгалтерия 8.0" ведется в разрезе конкретных объектов учета, то этого может оказаться достаточным для получения информации о величине отложенных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов, подлежащих признанию или погашению.

Ведение аналитического учета на счетах 09 и 77 на таком же уровне детализации, что и временных разниц, при существенном росте количества проводок приведет к избыточности информации, необходимой для определения величины текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка).

Порядок аналитического учета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств рассмотрим на примерах.

Пример 1

Вид актива – Основные средства

Объект учета	Сумма амортизации по БУ	Сумма амортизации по НУ	ВВР
Основное средство 1	10000	8000	2000

Основное средство 4	14000	9000	5000
Итого	24000	17000	7000

В бухгалтерском учете начисление ОНА производится исходя из итоговых показателей по всем объектам данного вида:

Дебет	Аналитика	Кредит	Аналитика	Сумма	Подробности расчета
09	Основные средства	68.04.2		1680	7000 x 24% :100%

Пример 2

Вид актива – Основные средства

Объект учета	Сумма амортизации по БУ	Сумма амортизации по НУ	НВР
Основное средство 2	6000	9000	3000
Основное средство 3	12000	15000	3000
Итого	18000	24000	6000

В бухгалтерском учете начисление ОНО производится исходя из итоговых показателей по всем объектам данного вида:

Дебет	Аналитика	Кредит	Аналитика	Сумма	Подробности расчета
68.4.2		77	Основные средства	1440	6000 x 24% :100%

Пример 3

Вид актива – Основные средства

Объект учета	Сумма амортизации по БУ	Сумма амортизации по НУ	ВВР	НВР
Основное средство 1	10000	8000	2000	
Основное средство 2	6000	9000		3000
Основное средство	12000	15000		3000

3				
Основное средство 4	14000	9000	5000	
Итого	42000	41000	7000	6000

Итоговые суммы амортизации по БУ и НУ в примере различаются на 1000 руб. (ВВР-НВР).

Казалось бы, что в данном случае можно признать только ОНА в размере 240 руб. ($1000 \times 24\% : 100\%$), поскольку конечный результат (величина текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) от этого не изменится.

Так ли это, учитывая, что по мере уменьшения временной разницы подлежит погашению отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство, признанные при их возникновении?

Предположим, что по объекту Основное средство 2 в следующем отчетном периоде сумма амортизации по бухгалтерскому учету составила 9000 руб., а по налоговому учету 6000. Это означает, что будет иметь место уменьшение НВР, что должно приводить к погашению ОНО, а не признание ОНА по "якобы" выявленной ВВР.

Задача квалификации возникающей разницы в данном случае решается путем сопоставления суммы накопленной амортизации по объекту в целях бухгалтерского и налогового учета. Однако, решив правильно эту задачу, мы не "обнаружим" необходимой для погашения суммы ОНО на счете 77.

Таким образом, **итоговые данные о ВВР и НВР нельзя сальдировать для их учета в расчетах по налогу на прибыль.**

Для рассматриваемого примера выявленные разницы следует учесть в расчетах следующим образом:

Дебет	Аналитика	Кредит	Аналитика	Сумма	Подробности расчета
09	Основные средства	68.04.2		1680	$7000 \times 24\% : 100\%$
68.04.2		77	Основные средства	1440	$6000 \times 24\% : 100\%$

При этом **в бухгалтерском балансе данные об отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах можно представить сальдированной суммой (свернуто).**

На практике организациям придется решать более сложные задачи, чем те, которые рассматривались выше. Одна из них - учет движения разниц в оценке активов и расходов.

Дело в том, что чаще всего активы и расходы, по которым выявляются постоянные и временные разницы, совершают некоторый путь по счетам бухгалтерского учета, прежде чем их стоимостная оценка будет учтена при формировании бухгалтерской прибыли (убытка) текущего отчетного периода, например, как показано на рис. 373.

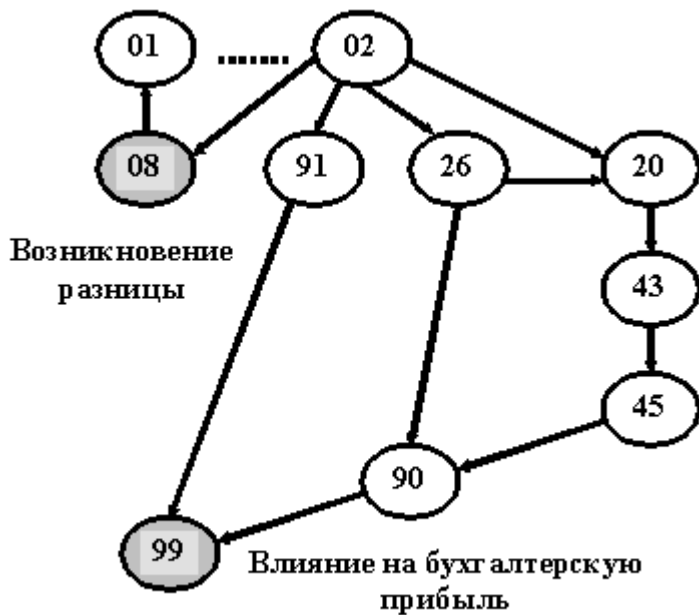


Рис. 373. Движение разниц по счетам учета

Предположим, что при формировании стоимости объекта основных средств возникла разница в оценке на сумму процентов на кредит, которые для целей налогообложения признаны внереализационными расходами текущего отчетного периода. Возникшая разница отражается в налоговом учете сначала по дебету счета 08 (при формировании первоначальной стоимости), а затем переносится на счет 01 (при принятии объекта к учету). Соответственно в бухгалтерском учете сначала признается ОНО по виду актива "Вложения по внеоборотные активы", а затем по виду актива "Основные средства" с одновременным погашением ее по виду актива "Вложения во внеоборотные активы".

Предположим, что начисление амортизации для целей бухгалтерского учета и налогообложения производится одним и тем же способом исходя из совпадающих сроков полезного использования.

Тогда возникающая разница между суммами начисленной амортизации по бухгалтерскому и налоговому учету будет соответствовать НВР, по которой следует признать погашение ОНО. Однако в зависимости от того, для каких целей используется объект основных средств, а также в виду разных правил формирования финансового результата в бухгалтерском учете и налоговой базы по налогу на прибыль реально влиять на бухгалтерскую прибыль (убыток) будет лишь та часть разницы, которая "попадет" на счет 99.

Возникает вопрос: каким образом это учесть?

Видится лишь один путь решения, который для "цепочки" 02-26-20-43-45-90-99 выглядит следующим образом:



1. При начислении амортизации погашается ОНО по виду актива "Основные средства".
2. Счет 26 остатка не имеет, поэтому все разницы автоматически переносятся на счет 20.
3. В случае возникновения разницы в оценке незавершенного производства, признается

ОНО по виду актива "Незавершенное производство".

4. В случае возникновения разницы в оценке готовой продукции признается ОНО по виду актива "Готовая продукция".
5. В случае возникновения разницы в оценке отгруженной продукции признается ОНО по виду актива "Товары отгруженные".

Таким образом, "не дошедшая" до счета 99 разница по виду активов "Основные средства" учитывается опосредствовано через признание ОНО в оценке иных видов активов.

Иной путь решения приведет к тому, что на каждом счете придется ввести пообъектный учет всех "входящих" разниц и рассчитывать "переходящее" сальдо. Такую схему учета сложно поддерживать не только вручную, но и с помощью компьютерной программы.

По отдельным операциям расчета по налогу на прибыль имеются особенности применения [ПБУ 18/02](#). В особом порядке ведется учет:

- выбытия активов и вида обязательств;
- убытков;
- различных ставок налога на прибыль;
- изменения ставок налога на прибыль;
- применения ставок налога на прибыль организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения;
- расчетов с бюджетом по налогу на прибыль налоговыми агентами.

Рассмотрим отдельные особенностей применения [ПБУ 18/02](#).

При выбытии актива, по которому был начислен отложенный налоговый актив, последний списывается на счет 99 "Прибыли и убытки" в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов ([п.17 ПБУ 18/02](#)).

При выбытии актива, по которому было начислено отложенное налоговое обязательство, последнее списывается на счет 99 "Прибыли и убытки" в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов ([п.18 ПБУ 18/02](#)).

Применение этих нормы рассмотрим на конкретных примерах выбытия объекта актива.

Пример 1

Организация приняла решение продать бывший в эксплуатации объект ОС. Первоначальная стоимость по бухгалтерскому учету составляет 120000 руб., по налоговому учету – 100000 руб.

По разнице в первоначальной стоимости принято к учету ОНО в сумме 4800 руб.

За время эксплуатации объекта накопленная сумма амортизации составила: в БУ - 60000 руб., в НУ - 40000 руб. За это время погашено ОНО по разнице в первоначальной стоимости на сумму 2400 руб. и начислено за счет разных способов амортизации на сумму 2400 руб. Текущий остаток на счете 77 составляет 4800 руб.

Расходами для целей налогообложения признается остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в сумме 60000 руб.

В бухгалтерском учете операционные расходы по операции продажи объекта ОС также составят 60000 руб.

В данном случае сумма ОНО, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль, составляет 4800 руб. Она и подлежит списанию на счет 99 "Прибыли и убытки".

Пример 2

Организация приняла решение безвозмездно передать товары фактической себестоимостью 10000 руб. Стоимость товаров для целей налогового учета составляет 8000 руб. Разница в оценках учтена через начисление отложенного налогового обязательства в сумме 480 руб.

Стоимость безвозмездно переданного имущества для целей налогообложения расходом не признается, а в бухгалтерском учете учитывается при определении балансовой прибыли (убытка). Т.е. на сумму 10000 руб. будет увеличена налогооблагаемая прибыль, что соответствует налогу в сумме 2400 руб.

В данном случае часть разницы в сумме 2000 руб. "компенсируется" за счет ОНО (проводка по дебету счета 77 и кредиту счета 68.04.2). Остальная часть в сумме 8000 руб. (10000 – 2000) приводит к признанию постоянного налогового обязательства в сумме 1920 руб.

Пример 3

Организация приняла решение безвозмездно передать объект основных средств.

Первоначальная стоимость по бухгалтерскому и налоговому учету составляет 100000 руб.

В результате применения разных способов амортизации к моменту выбытия объекта в бухгалтерском учете накопленная сумма амортизации составила 70000 руб., в налоговом учете – 50000 руб. Остаток непогашенной суммы ОНА составляет 4800 руб.

Стоимость безвозмездно переданного имущества для целей налогообложения расходом не признается, а в бухгалтерском учете учитывается при определении балансовой прибыли (убытка). Т.е. на сумму 30000 руб. будет увеличена налогооблагаемая прибыль, что соответствует налогу в сумме 7200 руб.

В данном случае часть разницы в сумме 20000 руб. "компенсируется" за счет ОНА (проводка в дебет счета 68.04.2 с кредита счета 09). Остальная часть в сумме 10000 руб. (30000 – 20000) приводит к признанию постоянного налогового обязательства в сумме 2400 руб.

В соответствии со [ст.283 НК РФ](#) налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы.

Особенность применения [ПБУ 18/02](#) по данной норме [НК РФ](#) состоит в следующем.

В том налоговом периоде, когда получен убыток, налогоплательщику следует признать отложенный налоговый актив и ввести запись по дебету счета 09 (вид актива "Расходы будущих периодов") с кредита счета 68.04.2 на сумму, определяемую как произведение

суммы убытка на ставку налога на прибыль на конец налогового периода.

Обратные записи производятся по мере уменьшения налоговой базы текущего налогового периода на сумму ранее полученного убытка или часть этой суммы.

Поскольку налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток ([п.2 ст.283 НК РФ](#)), то по истечении этого срока остаток суммы убытка уже не сможет уменьшить налоговую базу текущего и последующих налоговых периодов. Поэтому остаток непогашенного в этом случае ОНА списывается со счета 09 в дебет счета 99.01 "Прибыли и убытки", но при этом **не учитывается** при определении величины условного расхода (условного дохода).

В соответствии с [п.3 ст.268 НК РФ](#), если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика. Он включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Особенность применения [ПБУ 18/02](#) по данной норме [НК РФ](#) состоит в следующем.

В том отчетном периоде, когда получен убыток, налогоплательщику следует признать отложенный налоговый актив и ввести запись по дебету счета 09 (вид актива "Расходы будущих периодов") с кредита счета 68.04.2 на сумму, определяемую как произведение суммы убытка на ставку налога на прибыль на конец отчетного периода. Обратные записи производятся по мере включения убытка в состав прочих расходов.

При определении величины отложенных налоговых активов и обязательств следует учитывать, что в [ст. 284 НК РФ](#) предусмотрены специальные ставки налога на прибыль в отношении отдельных видов доходов, в частности:

- 9% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями;
- 15% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;
- 0% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированным в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации.

Эти же особенности необходимо учитывать при определении величины условного расхода с доходов, облагаемых по специальным ставкам.

В соответствии с [ПБУ 18/02](#) величина отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств определяется как произведение разницы на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации по налогам и сборам и действующую на отчетную дату.

В случае изменения ставки все остатки ОНА и ОНО следует пересчитывать исходя из новой ставки налога на прибыль с отнесением результатов пересчета на счет 99 "Прибыли и убытки".

Пример 1

На конец отчетного периода СКД09 = 24000, СКК77 = 12000. Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства начислены исходя из ставки налога на прибыль 24%.

В следующем отчетном периоде ставка налога устанавливается в размере 20%.

В бухгалтерском учете следует ввести записи:

Д-т 99.01 К-т 09 на сумму 4000 руб. $(24000 - 100000 \times 20\% : 100\%)$;

Д-т 77 К-т 99.01 на сумму 2000 руб. $(12000 - 50000 \times 20\% : 100\%)$.

Указанные записи можно вводить как в начале периода, в котором изменяется ставка, так и в конце периода, в котором еще действует старая ставка.

Более осмотрительно "переоценку" ОНА и ОНО отразить в конце периода действия старой ставки, поскольку это позволит учредителям (участникам) принять более взвешенное решение по использованию чистой прибыли.

Ни в первом, ни во втором случае списываемые на счет 99 суммы **не должны учитываться** при расчете условного расхода (условного дохода) с бухгалтерской прибыли (убытка) текущего периода.

Пример 2

На конец отчетного периода СКД09 = 24000, СКК77 = 12000. Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства начислены исходя из ставки налога на прибыль 24%.

В следующем отчетном периоде ставка налога устанавливается в размере 28%.

В бухгалтерском учете следует ввести записи:

Д-т 09 К-т 99.01 на сумму 4000 руб. $(100000 \times 28\% : 100\% - 24000)$;

Д-т 99.01 К-т 77 на сумму 2000 руб. $(50000 \times 28\% : 100\% - 12000)$.

Как и в примере 1, указанные записи можно вводить как в начале периода, в котором изменяется ставка, так и в конце периода, в котором еще действует старая ставка. Второй вариант более предпочтителен, поскольку позволит учредителям (участникам) более взвешено распределять чистую прибыль.

Ни в первом, ни во втором случае списываемые на счет 99 суммы **не должны учитываться** при расчете условного расхода (условного дохода) с бухгалтерской прибыли (убытка) текущего периода.

[Ст. 288 НК РФ](#) предусмотрены особенности исчисления и уплаты налога на прибыль налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения.

Они состоят в том, что в части налога, зачисляемого в федеральный бюджет, налоговая база определяется без распределения по обособленным подразделениям, а в части налога, зачисляемого в бюджеты субъектов Российской Федерации – исходя из доли прибыли, приходящейся на каждое обособленное подразделение, и ставок налога.

[Пунктом 1 ст.284 НК РФ](#) установлено, что для зачисления в бюджеты субъектов РФ сумма

налога исчисляется по ставке 17.5%, которая законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков до 13.5%.

В случае если для самой организации или ее обособленных подразделений предусмотрены разные ставки налога для исчисления суммы налога, зачисляемого в бюджет субъекта РФ, это также необходимо учитывать при определении величины условного расхода (условного дохода), ОНА и ОНО.

Пример 1

Организация имеет обособленное подразделение. Ставка налога для исчисления налога, зачисляемого в бюджет РФ, по месту нахождения организации – 17.5%, по месту нахождения обособленного подразделения – 13.5%.

Прибыль за отчетный период составила 100000 руб.

Доля прибыли, приходящейся на обособленное подразделение, составляет 40%.

В результате сопоставления бухгалтерской прибыли и налогооблагаемой прибыли выявлены временные разницы в сумме 10000 руб. (прибыль по бухгалтерскому учету больше, чем по налоговому учету).

Возникновение временной разницы приводит к признанию ОНО в сумме:

$$10000 \times 0,6 \times 0,24 + 10000 \times 0,4 \times 0,2 = 1440 + 800 = 2240 \text{ руб.}$$

В бухгалтерской прибыли должен быть начислен условный расход в сумме:

$$100000 \times 0,6 \times 0,24 + 100000 \times 0,4 \times 0,2 = 14400 + 8000 = 22400 \text{ руб.}$$

Поскольку доля прибыли, приходящейся на каждое обособленное подразделение, рассчитывается по окончании каждого отчетного периода ([п.2 ст.288 НК РФ](#)), то каждый раз необходимо пересчитывать непогашенные ОНА и ОНО, признанные в предыдущем или предыдущих отчетных периодах.

Пример 1 (продолжение)

Прибыль за следующий отчетный период составила 200000 руб.

Доля прибыли, приходящейся на обособленное подразделение, на конец этого отчетного периода составляет 50%.

На конец предыдущего отчетного периода на счете 77 имелось кредитовое сальдо в сумме 2240 руб.

В результате сопоставления бухгалтерской прибыли и налогооблагаемой прибыли выявлено расхождение в сумме 5000 руб. (прибыль по бухгалтерскому учету меньше, чем по налоговому учету) за счет уменьшения разницы возникшей в предыдущем отчетном периоде.

Сумма текущего налога на прибыль (нарастающим итогом с начала года) в целом по организации составляет:

$$195000 \times 0,5 \times 0,24 + 195000 \times 0,5 \times 0,2 = 23400 + 19500 = 42900 \text{ руб.}$$

Начислено за предыдущий отчетный период:

$$90000 \times 0,6 \times 0,24 + 90000 \times 0,4 \times 0,2 = 12960 + 7200 = 20160 \text{ руб.}$$

Сумма текущего налога за отчетный период:

$$42900 \text{ руб.} - 20160 \text{ руб.} = 22740 \text{ руб.}$$

Условный расход (нарастающим итогом с начала года) составляет:

$$200000 \times 0,5 \times 0,24 + 200000 \times 0,5 \times 0,2 = 24000 + 20000 = 44000 \text{ руб.}$$

Начислено за предыдущий отчетный период 22400 руб. Сумма условного расхода за отчетный период: 44000 руб. - 22400 руб. = 21600 руб.

Для получения искомого сальдо на счете 68.04.2 (42900 руб.) необходимо проводками Д-т 77 К-т 68.04.2 списать:

- результат пересчета ОНО разниц исходя из новой доли прибыли:

$$(10000 \times 0,6 \times 0,24 + 10000 \times 0,4 \times 0,2) - (10000 \times 0,5 \times 0,24 + 10000 \times 0,5 \times 0,2) = 40 \text{ руб.}$$

- погашение ОНО при уменьшении разницы на сумму 5000 руб.:

$$5000 \times 0,5 \times 0,24 + 5000 \times 0,5 \times 0,2 = 1100 \text{ руб.}$$