

ПБУ-18/02:
ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ВЗАИМОСВЯЗИ
БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

25 октября 2017г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. Классификация различий между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью и их отражение в бухгалтерском учете

В результате применения различных правил признания доходов и расходов, установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и Налоговым кодексом, финансовый результат деятельности предприятия может существенно отличаться от прибыли (убытка) для целей налогообложения. Возникающие различия в доходах и расходах должны отражаться в бухгалтерском учете в соответствии с правилами, установленными ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Применять данное ПБУ должны все предприятия, кроме малых и некоммерческих (п. 2 ПБУ 18/02).

С точки зрения влияния на величину налогооблагаемой прибыли выделяют два вида различий: постоянные и временные.

Под **постоянными различиями (ПР)** понимаются доходы и расходы, формирующие только бухгалтерскую или только налогооблагаемую прибыль. Данные различия вызваны различиями в составе и оценке доходов и расходов в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством. При этом постоянные различия могут как увеличивать, так и уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Причины возникновения постоянных различий разнообразны. Так, если расходы, отраженные в бухгалтерском учете, не признаются для налогообложения, то возникают постоянные различия, увеличивающие налогооблагаемую прибыль. Такие же различия формируются, если какие-либо доходы не признаются доходами в соответствии с ПБУ-9, однако должны быть учтены при расчете налоговой базы (например, корректировка доходов с учетом требований контроля над трансфертным ценообразованием). Кроме того, постоянные налогооблагаемые различия возникают в случае невозможности дальнейшего признания для целей налогообложения убытка от продажи основных средств или перенесенного на будущее убытка по итогам года. Производство такой постоянной различия на ставку налога на прибыль формирует постоянное налоговое обязательство (ПНО), то есть сумму налога на прибыль, которую нужно в данной ситуации дополнительно заплатить по сравнению с расчетной величиной по правилам бухгалтерского учета.

Если же в соответствии с Налоговым кодексом какие-либо доходы, отраженные в бухгалтерском учете, можно не учитывать для налогообложения, то возникают постоянные различия, уменьшающие бухгалтерскую прибыль. Производство постоянной различия, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, на ставку налога на прибыль, формирует постоянный налоговый актив (ПНА), то есть уменьшение суммы налога на прибыль по сравнению с расчетной величиной по правилам бухгалтерского учета.

Таким образом, постоянная разница приводит к изменению суммы прибыли и соответственно налога на прибыль в том периоде, в котором возникла такая разница.

Под **временными различиями** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль – в другом или в других отчетных периодах. Временные различия связаны с тем, что отдельные виды доходов и расходов признаются в различные периоды времени в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством.

Временные различия при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, то есть изменяют его величину в данном и в будущих периодах.

В зависимости от характера влияния на налогооблагаемую прибыль временные различия подразделяются на:

- вычитаемые временные различия;
- налогооблагаемые временные различия.

Временными вычитаемыми называются различия, увеличивающие сумму налога в отчетном периоде, но приводящие к уменьшению налогооблагаемой прибыли (а, следовательно, и налога на прибыль) в последующих отчетных периодах. Данные различия возникают в тех случаях, когда доходы для целей налогообложения признаются раньше, чем в бухгалтерском учете, или расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом учете.

Временные вычитаемые различия приводят к образованию отложенного налогового актива (ОНА), который должен уменьшить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах. При этом в отчетном периоде сумма налога на прибыль увеличивается по сравнению с величиной, рассчитанной по данным бухгалтерского учета. Величина отложенного налогового актива

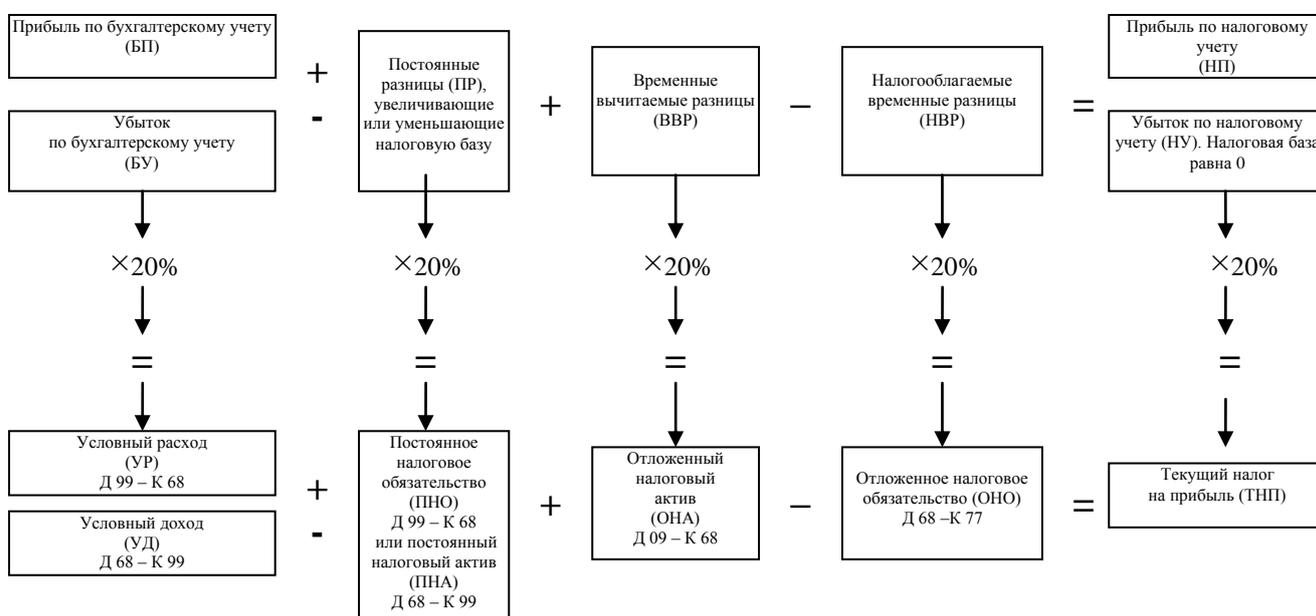
определяется как произведение вычитаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на установленную законодательством ставку налога на прибыль на отчетную дату.

В случае изменения ставки налога на прибыль в соответствии с налоговым законодательством величина отложенного налогового актива подлежит пересчету с отнесением возникшей разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Временные разницы, приводящие к уменьшению налогооблагаемой прибыли (а, следовательно, и налога на прибыль) в отчетном периоде, но увеличивающие сумму налога в последующих периодах, называются **временными налогооблагаемыми разницами (ВНР)**. Данные разницы возникают в тех случаях, когда доходы для целей налогообложения признаются позже, чем в бухгалтерском учете, или расходы в налоговом учете признаются раньше, чем в бухгалтерском учете.

Временная налогооблагаемая разница приводит к образованию отложенного налогового обязательства (ОНО), который должен увеличить сумму налога на прибыль к уплате в бюджет в последующих периодах. При этом в отчетном периоде сумма налога на прибыль уменьшается по сравнению с величиной, рассчитанной по данным бухгалтерского учета. Отложенное налоговое обязательство определяется как произведение налогооблагаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на установленную ставку налога на прибыль на отчетную дату.

Взаимосвязь бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли представлена на рисунке:



Как правило, бухгалтерские программы автоматически делают проводки при возникновении наиболее распространенных и простых разниц в учете бухгалтерских и налоговых доходов и расходов. Но в ряде случаев постоянные и временные разницы «накладываются» друг на друга. Особенно часто такие ситуации встречаются в связи с учетом расходов по основным средствам, когда к различию в оценке первоначальной стоимости объекта добавляется разница в ежемесячной сумме признаваемых расходов за счет применения амортизационной премии или ускоренной амортизации, а затем еще возникают различия в порядке расчета амортизации после модернизации или реконструкции объекта. Непростые учетные задачи могут появляться также при получении бухгалтерских и налоговых убытков по итогам года. И в этих случаях необходимо организовать учет и расчет постоянных и временных разниц в отдельных расчетных регистрах.

ПБУ 18/02 допускает два варианта формирования информации о постоянных и временных разницах (п. 3 ПБУ 18/02):

- 1) непосредственно на бухгалтерских счетах по каждой ситуации, связанной с возникновением разниц по каждому из объектов учета;
- 2) в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно.

Единственное требование при этом - постоянные и временные разницы должны отражаться в бухгалтерском учете обособленно, а временные разницы в аналитическом учете должны учитываться дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла такая разница.

Таким образом, в сложных ситуациях расчет разниц можно провести в отдельном регистре, вне счетов бухгалтерского учета. В таком регистре можно оценить различия между бухгалтерской и налоговой прибылью по основным видам доходов и расходов, провести их классификацию с точки зрения постоянных или временных разниц и получить сводный результат в виде четырех цифр - суммарных значений постоянных разниц, увеличивающих и уменьшающих налогооблагаемую прибыль, а также суммарных значений временных налогооблагаемых и временных вычитаемых разниц. Например:

Регистр-корректировка данных бухгалтерского учета для налогообложения						
Показатели	Значение по данным бух.учета	Постоянные разницы		Временные разницы		Значение по данным налогового учета
		ПНР	ПВР	ВВР	ВНР	
Доход от реализации		+	-	+	-	
Внереализационный доход – всего, в т.ч.		+	-	+	-	
Безвозмездные поступления от учредителя с долей в уставном капитале свыше 50%			-			
Расходы на производство и реализацию – всего, в т.ч.		-	+	-	+	
Убыток от реализации амортизируемого имущества				-		
Сверхнормативные расходы		-				
Внереализационные расходы – всего, в т.ч.		-	+	-	+	
Сверхнормативные проценты		-				
ИТОГО	ПУ	Σ ПНР	Σ ПВР	Σ ВВР	Σ ВНР	ПУ
	Условный расход/доход	ПНО	ПНА	ОНА	ОНО	Текущий налог на прибыль

Согласно п.22 ПБУ 18/02 для отражения в бухгалтерском учете величины текущего налога на прибыль организация может использовать два способа:

- 1) определить текущий налог на прибыль на основе данных, сформированных в бухучете путем корректировки условного расхода (условного дохода) на суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- 2) указать текущий налог на прибыль в размере, отраженном в декларации по налогу на прибыль.

Способ формирования текущего налога на прибыль необходимо утвердить учетной политикой. Поэтому при использовании для оценки постоянных и временных разниц регистров, организованных вне счетов бухгалтерского учета, можно в бухучете привести текущий налог на прибыль на основе декларации по налогу на прибыль и сделать четыре проводки на суммарные значения изменений за отчетный период постоянных налоговых обязательств, постоянных налоговых активов, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

2. Корректировка доходов или расходов по контролируемым сделкам

Различия между суммой доходов и расходов, отражаемых в бухгалтерском и налоговом учете, в ряде случаев обусловлены необходимостью налогового контроля над ценами сделок в соответствии с гл. V.I НК РФ и корректировкой цен для целей налогообложения при отклонении их уровня от рыночных.

Контролируемыми признаются следующие сделки:

- 1) сделки между взаимозависимыми лицами;
- 2) совокупность сделок по реализации товаров (работ, услуг), совершаемых с участием лиц, не являющихся взаимозависимыми, если они выполняют только посреднические функции по организации продажи товаров между взаимозависимыми лицами, и при этом не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов.
- 3) внешнеторговые сделки, предметом которых являются нефть и нефтепродукты, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни;
- 4) сделки с участием компаний, зарегистрированных в оффшорных зонах. Перечень оффшорных зон приведен в Приказе Минфина России от 13.11.2001 г. № 108н (ред. от 02.10.2014).

При этом для взаимозависимых лиц, являющихся налоговыми резидентами России, сделки являются контролируруемыми при наличии как минимум одного из дополнительных условий:

- 1) если сумма цен по сделкам между данными лицами за календарный год превышает 1 млрд. руб.;
- 2) если одна из сторон сделки является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых, исчисляемого по процентной ставке; или резидентом особой экономической зоны; или освобождена от уплаты налога на прибыль, или является участником проекта «Сколково» (и применяет ставку 0% по налогу на прибыль), при этом сумма цен по контролируемым сделкам за год превышает 60 млн. руб.;
- 3) если одна из сторон сделки является плательщиком ЕНВД или ЕСХН, и сумма цен по контролируемым сделкам превышает 100 млн. руб.

Следует учесть, что сделки между взаимозависимыми лицами, одно из которых не является резидентом РФ, признаются контролируруемыми независимо от суммы доходов, полученных по таким сделкам.

Не признаются *контролируемыми* следующие сделки:

- 1) сторонами которых являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, образованной в соответствии с законом;
- 2) при отсутствии условий, приведенных выше в подпунктах 2 и 3, и одновременном выполнении сторонами сделки следующих условий: регистрация в одном субъекте РФ; отсутствие обособленных подразделений на территориях других субъектов РФ и за пределами РФ; отсутствие уплаты налога на прибыль в бюджеты других субъектов РФ; отсутствие убытков по налогу на прибыль (включая переносимые на будущие убытки прошлых периодов).

Все вышеназванные сделки попадают под налоговый контроль, если в результате их совершения хотя бы одной из сторон нужно учесть доходы, расходы или стоимость добытых полезных ископаемых, которые приведут к увеличению или уменьшению базы по налогу на прибыль, НДС, НДФЛ или налога на добычу полезных ископаемых.

Для оценки соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночному уровню для целей налогообложения могут использоваться 5 методов: сопоставимых рыночных цен, цены последующей реализации, затратный метод; метод сопоставимой рентабельности, метод распределения прибыли. Правила использования каждого из этих методов регламентированы в гл. 14.3 НК РФ.

Таким образом, если для целей налогообложения требуется корректировка цены сделки, то за счет большей суммы дохода или меньшей суммы расхода, признаваемой при расчете налога на прибыль, возникают постоянные налогооблагаемые разницы.

Пример.

ООО «Перевозчик» оказывает транспортные услуги и применяет ЕНВД.

ООО «Оптовик» занимается оптовой торговлей, применяет общий режим налогообложения.

Доля участия ООО «Оптовик» в уставном капитале ООО «Перевозчик» - 30%.

ООО «Перевозчик» арендует у ООО «Оптовик» помещение, годовая стоимость аренды в соответствии с договором – 8 млн. руб. (без учета НДС). Рыночная стоимость аренды аналогичного помещения – 15 млн. руб. (без учета НДС).

В течение года в соответствии с договором ООО «Перевозчик» получило выручку от транспортировки товаров ООО «Оптовик» на 95 млн. руб. (без учета НДС).

Сделки между ООО «Оптовик» и ООО «Перевозчик» попадают под налоговый контроль: взаимозависимые лица, общая стоимость операций за год превышает 100 млн. руб.

Для целей налогообложения доходы ООО «Оптовик» от сдачи имущества в аренду необходимо скорректировать в соответствии с рыночными ценами.

По итогам года постоянная налогооблагаемая разница по доходам ООО «Оптовик»:

15 млн. руб. - 8 млн.руб. = 7 млн.руб.

ПНО = 7 млн.руб. × 0,2 = 1,4 млн.руб.

Д 99 К 68 1 400 000 руб.

3. Различия в составе, оценке и дате признания доходов

Доходы по длительным договорам без промежуточных этапов

Для налогообложения в общем случае доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок. Однако статьями 271-272 Налогового кодекса установлен принцип равномерности признания доходов и расходов, относящихся к нескольким

отчетным или налоговым периодам. В тех случаях, когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы и расходы должны признаваться организацией для налогообложения равномерно, в соответствии с методами, утвержденными учетной политикой. А по длительным договорам на выполнение работ или оказание услуг, не предусматривающим поэтапную сдачу, доходы необходимо распределять в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Следует учесть, что особенности признания доходов применительно к длительным производственным циклам установлены главой 25 НК РФ только в отношении работ и услуг. Поэтому при производстве продукции с длительным технологическим циклом доходы от реализации включаются в налоговую базу по налогу на прибыль организаций одновременно на дату реализации (письмо Минфина России от 17.02.2016 г. N 03-03-06/1/8626).

В бухгалтерском учете (ПБУ-9/99) выручка признается в тот момент, когда у организации возникает право на нее, подтвержденное соответствующим образом, а работа принята заказчиком (услуга оказана). Поэтому за счет разных моментов признания доходов и расходов по длительным договорам возникают временные вычитаемые разницы, которые приводят к увеличению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской. Данные разницы погашаются по мере признания доходов и расходов в бухгалтерском учете.

Безвозмездные поступления

Если организация получает безвозмездно имущество, работы или услуги, то могут возникать как постоянные, так и временные разницы между бухгалтерскими и налоговыми доходами.

В соответствии с пп.11 п.1 статьи 251 Налогового кодекса не учитываются для налогообложения доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно, если доля участия дарителя в одаряемой организации (или наоборот) превышает 50%, а полученное имущество в течение одного года не передается третьим лицам (за исключением использования полученных денежных средств).

Поскольку в бухгалтерском учете в составе доходов отражаются все безвозмездные поступления, в данной ситуации возникают постоянные вычитаемые разницы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль по сравнению с бухгалтерской.

Необходимо отметить, что исключение доходов из налогооблагаемой базы касается только безвозмездно передаваемого имущества, а не безвозмездно выполненных работ, услуг или переданных имущественных прав. В случае прощения долга по договору займа не учитывается в доходах для налога на прибыль только сумма самого займа, при этом сумма прощенных процентов признается доходом как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Пример 1. ООО «Ландшафт» передало безвозмездно ООО «Сад» оборудование стоимостью 1 млн.руб., а также предоставило на 1 год займ на сумму 5 млн.руб. под 10%. Доля ООО «Ландшафт» в уставном капитале ООО «Сад» - 52%. ООО «Ландшафт» простила ООО «Сад» долг по договору займа и проценты по нему.

Показатель	Сумма, тыс.руб.			ПНА	Проводка
	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Разница		
Доход в размере стоимости безвозмездно полученного оборудования	1 000	-	1 000	ПНА=1000 × 0,2=200	Д 68 К 99
Доход в сумме прощенного займа	5 000	-	5 000	ПНА=5000×0,2=1000	Д 68 К 99
Доход в сумме прощенных процентов	500	500	-	-	-

Следует обратить внимание на то, что при безвозмездных поступлениях различается порядок оценки полученного дохода в бухгалтерском и налоговом учете. В бухгалтерском учете любое безвозмездное поступление признается в размере его рыночной стоимости. А в соответствии с Налоговым кодексом

при получении имущества (работ, услуг) безвозмездно доход оценивается исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). В случае превышения остаточной стоимости или фактических расходов по выполненным работам/услугам над их рыночной ценой возникает постоянная налогооблагаемая разница.

Пример 2. Учет постоянного налогового обязательства и отложенного налогового актива при безвозмездном поступлении основного средства.

В январе организация получила безвозмездно объект основных средств. Рыночная стоимость объекта 800 тыс.руб., остаточная стоимость по данным налогового учета передающей стороны - 900 тыс.руб. С учетом фактического срока использования объекта у прежнего владельца установлен срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете – 50 месяцев.

В этом случае в учете формируются две разницы:

- ПНО за счет превышения первоначальной стоимости объекта в налоговом учете – отражается при оприходовании объекта;
- ОНА за счет единовременного признания дохода в виде стоимости безвозмездного поступления в налоговом учете и постепенного (по мере начисления амортизации) признания дохода в бухгалтерском учете. ОНА списывается в течение периода начисления амортизации в бухгалтерском учете

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Разница	ПНО, ОНА	Проводка
Первоначальная стоимость объекта	800 000	900 000			
Признание в бухгалтерском учете дохода будущих периодов при оприходовании объекта	800				Д 08 К 98
Формирование ПНО при оприходовании объекта и признании дохода в налоговом учете (на разницу в первоначальной стоимости)			100 000	ПНО= 100 000× ×0,2= =20 000	Д 99 К 68
Формирование ОНА при оприходовании объекта и признании дохода в налоговом учете (на сумму первоначальной стоимости объекта в бухг. учете)			800 000	ОНА= 800 000 × × 0,2 = =160 000	Д 09 К 68
Ежемесячные проводки при начислении амортизации					
Сумма амортизации за месяц	=800 000 /50= =16 000	=900000/50= =18 000	2 000		
Признание дохода в бухгалтерском учете по мере начисления амортизации. Списание ОНА	=800 000 /50= =16 000		16 000	16 000 × × 0,2= =3200	Д 98 К 91.1 Д 68 К 09

Различия в составе, оценке и датах признания расходов

Для признания расходов в целях расчета налога на прибыль они должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и направлены на получение дохода. Невыполнение любого из указанных условий не позволяет учесть расходы для налогообложения. Кроме того, ряд расходов ограничен для налогообложения нормативами.

Во всех случаях, когда расходы, отраженные в бухгалтерском учете, нельзя признать для налогообложения, возникают постоянные налогооблагаемые разницы.

4.1. Расходы на оплату труда

При расчете налогооблагаемой прибыли в составе расходов на оплату труда можно учесть любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, а также стимулирующие надбавки, премии, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы или условиями труда, и прочие расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами или коллективными договорами. То есть для признания различных выплат в пользу работников главное – их наличие в трудовых или коллективных договорах и связь с получением доходов организации.

В тех случаях, когда условия для признания каких-либо выплат в пользу работников в составе расходов на оплату труда не выполняются, данные суммы формируют постоянные налогооблагаемые разницы.

Так, если премии сотрудникам не связаны с производственными результатами (например, премии к праздникам и юбилейным датам), то они не являются стимулирующими выплатами. Такие выплаты в пользу работников нельзя учесть в составе расходов для налога на прибыль независимо от их названия и наличия в положении о премировании и трудовых договорах, так как они не соответствуют критериям статьи 252 НК РФ (письма Минфина России от 22.07.2016 г. N 03-03-06/1/42954, от 23.04.2012 № 03–03–06/2/42, от 22.02.2011 г. № 03-03-06/4/12, от 03.12.2010 № 03-03-06/2/205).

Пример 1. К празднику предприятие выдало сотрудникам премии на общую сумму 50 тыс.руб., а также провело корпоративный праздник, на организацию которого было потрачено 118 тыс. руб. (включая НДС).

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Разница	ПНО	Проводка
Премии, не связанные с производственными результатами	50	-	50	ПНО = $50 \times 0,2 = 10$	Д 99 К 68
Расходы социального характера	100	-	100	ПНО = $100 \times 0,2 = 20$	Д 99 К 68

Организация может учесть при расчете налога на прибыль затраты на дополнительный отпуск, если он предоставлен согласно статье 116 ТК РФ, в том числе при оплате дополнительного отпуска сотрудникам, работающим в опасных условиях труда (письмо Минфина России от 31.05.2016 N 03-03-06/3/31323). Но расходы на оплату дополнительных отпусков работникам сверх предусмотренных законодательством не признаются для налогообложения на основании п. 24 статьи 270 Налогового кодекса, даже если они предусмотрены коллективным или трудовыми договорами (письмо Минфина от 09.12.2016 г. N 03-03-06/1/73443).

Для налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда учитываются расходы на обязательное страхование работников, а также ряд расходов на добровольное страхование. При этом данные расходы признаются для налогообложения только при соблюдении условий по продолжительности договоров страхования и установленных нормативов (п.16 ст. 255 НК РФ). В случае если данные условия не выполняются, возникают постоянные налогооблагаемые разницы.

Пример 2. Расходы на добровольное медицинское страхование работников по договору, заключенному на 1 год, составили за первое полугодие 90 тыс.руб. Фонд оплаты труда сотрудников за данный период - 1200 тыс. руб.

Максимальная сумма расходов на страхование, учитываемых для налога на прибыль:

$$1200 \times 0,06 = 72 \text{ тыс. руб.}$$

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Разница	ПНО	Проводка
Расходы на добровольное медицинское страхование	90	72	18	ПНО = $18 \times 0,2 = 3,6$	Д 99 К 68

Если следовать разъяснениям Минфина России (письма Минфина России от 12.05.2015 N 03-03-06/27129, от 23.07.2012 №03–03–06/1/356 и др.), то нужно формировать временные разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью за счет различных дат признания расходов на отпуска, если

месяц выдачи отпускных средств не совпадает (полностью или частично) с месяцем, в течение которого работник использует отпуск. По мнению Минфина России, в таких ситуациях нужно для целей налогообложения распределять расходы на отпуск пропорционально его дням, приходящимся на каждый месяц. Однако ФНС России с учетом арбитражной практики высказывает иную позицию (письмо ФНС России от 06.03.2015 N 7-3-04/614): в Налоговом кодексе не установлено, что при расчете налога на прибыль отпускные учитываются пропорционально числу дней, приходящихся на разные отчетные периоды. Поэтому данные суммы можно включить в расходы в том периоде, когда они сформированы и выплачены. Тогда разниц между бухгалтерскими и налоговыми расходами не возникает.

Формирование резервов на оплату отпусков

В бухгалтерском учете все организации, кроме малых, обязаны создавать резерв на оплату отпусков как оценочное обязательство (п. 8 ПБУ 8/2010). Исходя из общего правила (п. 15 ПБУ 8/2010), размер оценочного обязательства должен отражать наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Следовательно, резерв на оплату отпусков нужно создавать исходя из общей суммы отпускных, заработанных всеми сотрудниками, а также взносов на пенсионное, медицинское и социальное страхование на данные отпускные.

Конкретная методика определения величины резерва нормативными актами в области бухгалтерского учета не предусмотрена, поэтому организация должна самостоятельно разработать ее и утвердить в бухгалтерской учетной политике. Но наиболее достоверная оценка резерва может быть получена исходя из количества не использованных дней оплачиваемого отпуска, заработанного каждым работником на отчетную дату, и среднедневной зарплаты соответствующего работника.

Оценивать предполагаемую сумму расходов, которую организации придется понести для выполнения обязательств по выплате отпускных, нужно на отчетную дату. То есть если организация формирует квартальную отчетность, то рассчитывать обязательство нужно четыре раза в год на дату составления баланса.

Если в бухгалтерском учете резерв на оплату отпусков создается для того, чтобы учитывать обязательства, возникающие у организации в ходе ее работы (п. 5, 8 ПБУ 8/2010), то в налоговом учете такой резерв создается для равномерного признания расходов в течение года. Порядок его формирования установлен статьей 324.1 НК РФ. При этом налоговой учетной политикой необходимо зафиксировать предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв. В налоговых расходах в течение года отражается только сумма ежемесячных отчислений в резерв, даже если суммы созданного резерва недостаточно для покрытия расходов по отпускам. Однако если сотрудник увольняется, то компенсацию за неиспользованный отпуск нужно включить в расходы на оплату труда, а не списать за счет резерва на оплату отпусков, поскольку это разные виды расходов (письмо Минфина России от 03.05.2012 г. № 03-03-06/4/29).

В связи с различием порядка формирования резерва на оплату отпусков в налоговом и бухгалтерском учете возникают временные разницы – налогооблагаемые или вычитаемые.

4.2. Амортизационные отчисления и расходы, связанные с использованием основных средств

Больше всего постоянных и временных разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью возникает в связи с основными средствами. Это связано и с классификацией объектов с точки зрения признания их амортизируемыми, и оценкой их первоначальной стоимости, и возможностью применения для налогообложения амортизационной премии, и проблемами признания расходов в процессе эксплуатации основных средств (модернизация, неотделимые улучшения арендованного имущества).

С 2016г. временные разницы стали формироваться за счет различий в стоимостных критериях отнесения объектов к основным средствам: в бухгалтерском учете могут отражаться в составе материально-производственных запасов активы стоимостью не более 40 тыс. руб. за единицу, а для целей налогообложения стоимостной критерий основных средств увеличен до 100 тыс.руб.

Пример 1. В январе 2017 г. организация ввела в эксплуатацию оборудование стоимостью 60 000 руб.

Срок службы объекта — 5 лет (60 мес.).

Метод амортизации — линейный.

Налоговый учет:

Приобретенное оборудование по стоимостному критерию относится к МПЗ, стоимость списывается при отпуске в эксплуатацию.

В январе сумма расходов в налоговом учете = 60 000 рублей.

Бухгалтерский учет:

Ежемесячная сумма амортизации = 60 000 руб. : 60 мес. = 1 000 руб.

Амортизация начисляется с февраля.

Январь

Формируется отложенное налоговое обязательство: 60 000 руб. × 20% = 12 000 руб.

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К 77 «Отложенное налоговое обязательство» 12 000 руб.

Февраль

С февраля 2017г. по январь 2021г. ежемесячно отражается погашение ОНО:

1000 руб. × 20% = 200 руб.

Д 77 «Отложенное налоговое обязательство»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» 200 руб.

Чтобы избежать таких разниц, организация может утвердить налоговой учетной политикой такой же порядок списания стоимости малоценных объектов, как и в бухгалтерском учете: в течение срока службы. Такой вариант учетной политики разрешен Налоговым кодексом в отношении имущества, не признаваемого амортизируемым (пп. 3 п.1 ст. 254 НК РФ). Следует учесть, что, по мнению Минфина России (письмо Минфина России от 20.05.16 № 03-03-06/1/29194), глава 25 Налогового Кодекса не предусматривает возможность списания материальных расходов разными способами в зависимости от их стоимости, то есть надо применять одинаковый метод ко всем активам дешевле 100 тыс. руб. Однако эта позиция спорная: Налоговый Кодекс разрешает определить правила списания малоценного имущества, но не содержит положений о том, что этот порядок должен быть единым в отношении всех активов.

Наиболее распространенная разница в оценке первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете связана с порядком признания процентов по займам и кредитам, непосредственно привлеченным для строительства объектов недвижимости. В бухучете данные проценты при создании инвестиционного актива необходимо включить в его первоначальную стоимость (п. 7 ПБУ 15/2008 «Учет кредитов и займов»). А в налоговом учете в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ затраты в виде процентов по долговым обязательствам любого вида учитываются в составе внереализационных расходов. Это приводит к возникновению временных налогооблагаемых разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью и, соответственно, отложенных налоговых обязательств.

К возникновению постоянных налоговых активов или обязательств приводят различия в оценке основных средств, полученных безвозмездно или внесенных в качестве вклада в уставный капитал:

- в бухгалтерском учете первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения, признается их *текущая рыночная стоимость* на дату принятия к бухгалтерскому учету (п.10 ПБУ-6). Для налогообложения первоначальная стоимость данных объектов определяется *исходя из рыночной оценки, но не ниже остаточной стоимости у передающей стороны (ст. 257 НК РФ)*;

- в бухгалтерском учете первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их *денежная оценка, согласованная учредителями* (п. 9 ПБУ-6). В налоговом учете первоначальная стоимость ОС, полученных в качестве вклада в уставный капитал, принимается в размере *остаточной стоимости объекта по данным налогового учета передающей стороны* с учетом дополнительных расходов передающей стороны, если эти расходы определены в качестве взноса в уставный капитал. При этом если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества, то его стоимость признается равной нулю.

В Налоговом кодексе предусмотрено два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный. При этом нелинейный метод, обеспечивающий ускоренное списание расходов для целей налогообложения, отсутствует в бухгалтерском учете, поэтому его применение приводит к возникновению временных налогооблагаемых разниц.

В бухгалтерском учете начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету (п. 21 ПБУ 6/01). При этом объект принимается к учету в том момент, когда выполнены условия для его признания в таком качестве, независимо от того, находится он в эксплуатации, или на складе, или в резерве (п. 20 "Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств", утв. Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н).

Для целей налогообложения амортизация основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за вводом объекта в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ). Поскольку по объектам, которые сразу после приобретения приняты в запас или резерв, в налоговом учете амортизация не начисляется, возникают разницы в бухгалтерских и налоговых расходах, которые следует отражать в соответствии с ПБУ-18/02 как отложенные налоговые активы.

Согласно Налоговому кодексу организация имеет право при приобретении или реконструкции (модернизации) объектов основных средств применить амортизационную премию.

В ряде случаев Налоговый кодекс предусматривает возможность использования повышающих коэффициентов амортизации. Так, специальный коэффициент, но не выше 3, может применяться в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора лизинга, а также по объектам, используемым исключительно для осуществления научно-технической деятельности.

Применение для налогообложения амортизационной премии и/или специальных повышающих коэффициентов амортизации приводит к возникновению временных налогооблагаемых разниц в связи с отсутствием в бухгалтерском учете норм, позволяющих осуществлять ускоренную амортизацию основных средств.

Пример 2. Предприятие приобрело в сентябре основное средство первоначальной стоимостью 500 тыс. руб. В соответствии с классификатором объект относится к третьей амортизационной группе, установлен срок полезного использования - 50 месяцев. Предприятие применяет амортизационную премию в максимально установленном размере. Амортизация начисляется линейным методом.

Решение.

Амортизация начисляется с октября.

Ежемесячная сумма амортизации в бухгалтерском учете = $500/50 = 10$ тыс.руб.

В налоговом учете в расходы включаются:

- амортизационная премия = $500 \times 0,3 = 150$ тыс. руб.
- ежемесячная амортизация = $(500 - 150) / 50 = 7$ тыс. руб.

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Разница	ОНО	Проводка
Октябрь					
Включение в расходы амортизационной премии. Формирование ОНО	-	150	150	$150 \times 0,2 = 30$	Д 68 К 77
Начисление амортизации. Списание ОНО	10	7	3	$3 \times 0,2 = 0,6$	Д 77 К 68
Ноябрь.					
Начисление амортизации. Списание ОНО	10	7	3	$3 \times 0,2 = 0,6$	Д 77 К 68
Декабрь.					
Начисление амортизации. Списание ОНО	10	7	3	$3 \times 0,2 = 0,6$	Д 77 К 68
ИТОГО по итогам года					
Формирование ОНО				30	Д 68 К 77
Списание ОНО				1,8	Д 77 К 68

Еще одна временная разница может возникать при длительной реконструкции или модернизации объекта недвижимости. Согласно правилам бухгалтерского учета (п. 23 ПБУ 6/01), амортизация основных средств приостанавливается в случае их реконструкции или модернизации продолжительностью более 12 месяцев. При этом нередко организации продолжают частично

использовать объекты в период их реконструкции. Для целей налогообложения можно не исключать из состава амортизируемого имущества активы, по которым планируется длительная (более 12 месяцев) реконструкция или модернизация, если в течение этого периода они будут использоваться в производственной деятельности (п. 3 ст. 256 НК РФ). Такой порядок должен быть зафиксирован учетной политикой. Однако возможность увеличить расходы для налогообложения и, следовательно, снизить налогооблагаемую прибыль приведет к возникновению временной налогооблагаемой разницы с бухгалтерским учетом.

Если организация проводит реконструкцию или модернизацию объекта основных средств, то после завершения этого процесса возникают временные вычитаемые разницы, связанные с различным порядком расчета новой суммы амортизационных отчислений. В бухгалтерском учете следует увеличить остаточную стоимость объекта на сумму произведенных капитальных вложений и разделить на оставшийся срок полезного использования (п. 20 ПБУ 6/01, п.60 «Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств», письмо Минфина России от 15.12.2009 № 03-05-05-01/81). А по правилам Налогового кодекса расходы на модернизацию или реконструкцию увеличивают первоначальную стоимость объекта, при этом норма амортизации не меняется, если долговечность объекта не увеличилась. То есть для расчета суммы налоговой амортизации следует увеличить первоначальную стоимость объекта на сумму произведенных капитальных вложений и разделить на полный срок полезного использования. При этом начисление налоговой амортизации будет продолжаться за пределами срока полезного использования объекта до момента, когда произойдет полное списание его первоначальной стоимости, либо до выбытия данного объекта из состава амортизируемого имущества (письма Минфина России от 11.01.2016г. N 03-03-06/40, от 29.03.2010 № 03-03-06/1/202 и др.).

Поскольку для целей налогообложения прибыли ежемесячная сумма амортизации меньше, чем бухгалтерская, должна формироваться временная вычитаемая разница, которая будет списываться, когда в бухгалтерском учете начисление амортизации закончится, а для налогообложения будет еще продолжаться.

Пример 3. Первоначальная стоимость объекта 500 тыс. руб. Срок полезного использования 50 месяцев. И в бухгалтерском, и в налоговом учете применяется линейный метод амортизации.

Через 40 месяцев организация проводит модернизацию объекта. Капитальные вложения в модернизацию - 80 тыс. руб. Срок полезного использования в результате модернизации не меняется.

До модернизации ежемесячная сумма амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадает:
 $500 \text{ тыс. руб.} / 50 \text{ мес.} = 10 \text{ тыс. руб.}$

Остаточная стоимость объекта на дату начала модернизации:
 $500 \text{ тыс. руб.} - 10 \text{ тыс. руб.} \times 40 \text{ мес.} = 100 \text{ тыс. руб.}$

После модернизации в бухгалтерском учете ежемесячная сумма амортизации составит
 $(100 \text{ тыс. руб.} + 80 \text{ тыс. руб.}) / (50 \text{ мес.} - 40 \text{ мес.}) = 18 \text{ тыс. руб.}$

В налоговом учете после модернизации ежемесячная сумма амортизации составит
 $= (500 \text{ тыс. руб.} + 80 \text{ тыс. руб.}) / 50 \text{ мес.} = 11,6 \text{ тыс. руб.}$

За счет различия в ежемесячной сумме бухгалтерской и налоговой амортизации в течение оставшегося срока полезного использования объекта формируется отложенный налоговый актив:

$$Д 09 \quad К 68 \quad (18\,000 \text{ руб.} - 11\,600 \text{ руб.}) \times 0,2 = 1\,280 \text{ руб.}$$

Его списание происходит после завершения срока полезного использования объекта в бухгалтерском учете, в течение оставшегося срока начисления амортизации в налоговом учете.

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Разница	ОНА	Проводка
Формирование ОНА Ежемесячно в течение 10 месяцев начисления амортизации по модернизированному объекту	18 000	11 600	6 400	1 280	Д 09 К 68

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Разница	ОНА	Проводка
Итого за 10 месяцев	180 000	116 000	64 000	12 800	
Списание ОНА Начисление амортизации в налоговом учете. Ежемесячно в течение 5 месяцев	-	11 600	11 600	$11\,600 \times 0,2 = 2\,320$	Д 68 К 09
Итого за 5 месяцев		58 000		11 600	
Списание оставшейся суммы амортизации и ОНА на 6 месяц		6 000	6 000	$6\,000 \times 0,2 = 1\,200$	Д 68 К 09

В случае если остаточная стоимость реализуемого объекта основных средств меньше выручки от его реализации, то полученный убыток для налогообложения должен включаться в состав прочих расходов равными долями в течение оставшегося срока полезного использования этого объекта. Поскольку в бухгалтерском учете любой финансовый результат (в том числе убыток от реализации основных средств) отражается в момент его возникновения, при продаже основного средства с убытком возникают временные вычитаемые разницы.

Пример 4. В сентябре реализован объект основных средств.

Выручка от реализации без учета НДС - 100 т.р.

Остаточная стоимость объекта на момент реализации - 130 т.р.

Расходы на демонтаж и транспортировку объекта в связи с реализацией – 10 т.р.

Оставшийся срок полезного использования объекта на дату реализации - 20 месяцев

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Разница	ОНА	Проводка
Сентябрь Финансовый результат от реализации объекта. Формирование ОНА при списании убытка в бухучете	$100 - 130 - 10 = -40$ т.р.	-	-40 т.р.	$40 \times 0,2 = 8$	Д 09 К 68
Октябрь Сумма убытка, ежемесячно включаемого в состав налоговых расходов	-	$40 \text{ т.р.} / 20 = 2$ т.р.	2 т.р.	$2 \times 0,2 = 0,4$	Д 68 К 09
Ноябрь	-	$40 \text{ т.р.} / 20 = 2$ т.р.	2 т.р.	$2 \times 0,2 = 0,4$	Д 68 К 09
Декабрь	-	$40 \text{ т.р.} / 20 = 2$ т.р.	2 т.р.	$2 \times 0,2 = 0,4$	Д 68 К 09
ИТОГО по итогам года					
Учетный по итогам года убыток и остаток ОНА	40	8	-34	6,8	

Прочие расходы

Безвозмездная передача имущества, работ, услуг, имущественных прав

В соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ стоимость безвозмездно передаваемого имущества, а также расходы, связанные с такой передачей, не уменьшают базу по налогу на прибыль. Следовательно, при безвозмездной передаче любого имущества, а также работ, услуг, имущественных прав возникают постоянные налогооблагаемые разницы.

В качестве исключения учитываются для налога на прибыль расходы, связанные с безвозмездным предоставлением имущества (работ, услуг) органам государственной власти, местного самоуправления,

а также государственным и муниципальным учреждениям и унитарным предприятиям, если эта обязанность установлена законодательством Российской Федерации. В таких случаях отклонений по сумме расходов от бухгалтерского учета нет.

Страхование имущества и ответственности

Для целей налогообложения учитываются (ст. 263 НК РФ) расходы на обязательное, а также на добровольное страхование имущества производственного назначения (товаров, материальных запасов, основных средств, в том числе арендованных).

Расходы на страхование ответственности учитываются для налогообложения только при обязательном страховании в соответствии с законодательством РФ (ОСАГО), а также в отдельных установленных Налоговым кодексом случаях, в частности:

- 1) добровольного страхования ответственности за причинение вреда или ответственности по договору, если такое страхование является условием осуществления организацией деятельности в соответствии с международными обязательствами РФ или общепринятыми международными требованиями,
- 2) добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством РФ такое страхование является условием осуществления организацией своей деятельности.

Расходы на добровольное страхование владельцев транспортных средств (ДСАГО) для налогообложения не учитываются (п.6 ст.270 НК РФ).

При заключении договоров страхования ответственности и рисков, не предусмотренных Налоговым кодексом, на соответствующую сумму расходов возникают постоянные налогооблагаемые разницы (постоянные налоговые обязательства) с бухгалтерским учетом.

Представительские расходы

Под представительскими понимаются расходы организаций, участвующих в переговорах в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров или иного руководящего органа компании (п. 2 ст. 264 НК РФ).

При осуществлении данных мероприятий в бухгалтерском учете могут формироваться как постоянные, так и временные разницы. Постоянные разницы возникают в случаях, когда расходы на то или иное мероприятие не признаются для налогообложения в связи с недостаточным обоснованием деловой цели, отсутствием подтверждающих документов, а также если какие-либо расходы, осуществленные в рамках представительского мероприятия, не могут быть учтены для налогообложения в силу запрета, установленного Налоговым кодексом.

Что относится к представительским мероприятиям

При классификации мероприятий в качестве представительских необходимо обращать внимание на их деловую цель. Так, к представительским мероприятиям можно отнести:

- проведение отчетных мероприятий для клиентов - они позволяют повысить заинтересованность клиентов и обеспечить дальнейшее сотрудничество, следовательно, направлены на получение доходов (определение ВАС РФ от 30.11.2009 № ВАС-15476/09);
- проведение переговоров с физическими лицами, являющимися как фактическими, так и потенциальными клиентами организации (письма Минфина от 05.06.2015 N 03-03-06/2/32859, от 03.06.2013 №03-03-06/2/20149, от 27.03.2009 № 03-03-06/2/64).

Если проведенные мероприятия (ужин в ресторане) не носят официального характера, либо отсутствуют документы, подтверждающие проведение официальных деловых переговоров, расходы не признаются для целей налогообложения. Не учитываются при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль расходы по проведению неофициальной встречи (в кафе) с потенциальными партнерами, организованной сотрудником организации, который находился в командировке в городе проживания указанных партнеров (письмо УФНС России по г. Москве от 16.05.2006 № 20-12/41851).

Но если затраты на проведение ужина в ресторане понесены во время проведения официальных деловых переговоров и документально подтверждены, то они относятся к представительским расходам (письмо УФНС России по г. Москве от 23.12.2005 № 20-12/95338).

Расходы на завтраки, обеды и ужины участников деловых переговоров могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. Однако затраты на подобные мероприятия должны быть экономически оправданными. При этом расходы, связанные с проведением деловых переговоров, должны быть подтверждены соответствующими документами,

оформленными в соответствии с законодательством. Письмо Минфина России от 22.03.2010 № 03-03-06/4/26

Состав представительских расходов

Согласно п. 2 ст. 264 Налогового кодекса в составе представительских расходов можно учесть затраты на проведение официального приема для участвующих в переговорах лиц (с участием официальных лиц организации, проводящей данное мероприятие), их доставку к месту проведения мероприятия и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Можно учесть в составе представительских расходов затраты на приобретение продуктов питания, в том числе спиртных напитков, для организации официального приема контрагентов, проводимого в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества (письмо Минфина РФ от 16.08.2006 № 03-03-04/4/136). Учитываются расходы на спиртные напитки, если они произведены в размерах, предусмотренных обычаями делового оборота (письма Минфина России от 09.06.2004 № 03-02-05/1/49, от 19.11.2004 № 03-03-01-04/2/30, УМНС России по г. Москве от 27.09.2004 № 26-12/62972).

Нельзя учесть в составе представительских расходов затраты на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Финансовые органы не принимают для налогообложения, как не поименованные в п. 2 статьи 264 НК РФ:

- затраты на завтраки, обеды и ужины, не носящие официального характера, должны оплачиваться представителями делегаций, прибывшими на переговоры, за счет суточных либо за счет собственных средств (письмо Минфина России от 05.04.2005 № 03-03-01-04/1/157, письмо ФНС России от 14.03.2005г. №02-3-08/327-4)
- расходы на оплату авиационных и железнодорожных билетов по пути следования из иностранного государства до границы России, а также стоимость визы не относятся к представительским расходам, так как не предусмотрены пунктом 2 статьи 264 НК РФ (Письма УФНС России по г. Москве от 06.12.2007 №21-11/116748, от 14.07.2006 г. № 28-11/62271, от 11.11.2004 №26012/73173)
- цветы для украшения места переговоров (письмо Минфина от 25.03.2010 №03-03-06/1/176);
- расходы на подарки для передачи в рамках официального приема (письмо Минфина России от 25.03.2010 № 03-03-06/1/176)
- расходы на проживание в гостинице представителей делегации, прибывшей на переговоры (письма Минфина России от 01.12.2011 №03-03-06/1/796, от 16.04.2007 № 03-03-06/1/235, УФНС России по г. Москве от 06.12.2007г. №21-11/116748, от 12.04.2007 №20-12/034115)

Однако судебная практика в ряде случаев рассматривает состав представительских расходов значительно шире. Например:

- Под обслуживанием понимается и обеспечение жильем человека, прибывшего из другого населенного пункта. Следовательно, затраты на проживание в гостинице представителей организаций, прибывших на переговоры, относятся к представительским расходам (постановление ФАС Западно-Сибирского округа №Ф04-9370/2006 по делу №А81-1259/2005, Определение ВАС РФ от 21.06.2007г. №7176/07)
- К представительским можно отнести расходы на покупку цветов, шоколадных конфет, цветочных композиций для проведения приемов (постановление ФАС МО от 03.09.2010 № КА-А40/10128-10).

Экономическая обоснованность и документальное подтверждение

Для признания расходов в целях налогообложения они должны носить производственный характер, то есть должна прослеживаться взаимосвязь между официальным приемом и деятельностью предприятия. Это может быть подтверждено заключенными договорами, подписанными контрактами, протоколами о намерениях, деловой перепиской. Однако обоснованность представительских расходов в целях налогообложения прибыли напрямую не зависит от результата проведенных переговоров. Достаточно объективной связи расходов с намерением получить доход (письмо Минфина от 10.04.2013 № 03-03-06/2/11897). Такое же мнение высказывают и судебные органы: важно, чтобы переговоры были направлены на установление и поддержание сотрудничества (Постановления ФАС Центрального округа от 27.08.2009 № А48-2871/08-18, ФАС Уральского округа от 23.12.2008 № Ф09-8529/08-С2).

Поскольку главой 25 Налогового кодекса не предусмотрено конкретного перечня и форм первичных документов, подтверждающих представительские расходы, для их подтверждения могут использоваться любые первичные документы, свидетельствующие об обоснованности и

производственном характере произведенных расходов, в частности, отчет о данных расходах, утвержденный руководителем организации. При этом все расходы, перечисленные в отчете, должны быть подтверждены соответствующими первичными документами.

Временные разницы при учете представительских расходов

Представительские расходы могут быть учтены при расчете налога на прибыль в пределах ограничения – не более 4% от расходов на оплату труда за отчетный или налоговый период. В течение налогового периода (года) сумма расходов на оплату труда увеличивается, поэтому увеличивается и предельный размер представительских расходов, которые можно учесть в расходах для налога на прибыль.

Поскольку в бухгалтерском учете представительские расходы учитываются сразу в полном размере, при превышении установленного для налогообложения норматива возникает временная вычитаемая разница и, соответственно, отложенный налоговый актив (пункты 8-11,14 ПБУ 18/02). По мере увеличения в течение налогового периода предельной суммы представительских расходов, признаваемой для налогообложения, отложенный налоговый актив подлежит списанию. Отложенный налоговый актив, не погашенный полностью до окончания налогового периода, в последнем месяце налогового периода списывается на счет прибылей и убытков (п. 17 ПБУ 18/02).

Пример. В июне в рамках проведения деловых переговоров с руководством контрагентов организацией произведены следующие расходы:

Вид расходов	Сумма расходов, руб.	НДС, руб.	Итого, руб.
Аренда зала	50 000	9 000	59 000
Продукты и алкогольные напитки	18 000	3 240	21 240
Культурная программа (посещение сауны)	10 000	1 800	11 800
Всего	78 000	14 040	92 040

Расходы на оплату труда организации составили в первом полугодии 700 тыс. руб., за 9 месяцев 1200 тыс. руб., за год – 1600 тыс. руб.

Расчет:

Вид расходов	Расходы, которые могут быть учтены для налога на прибыль	НДС, который может быть принят к вычету
Аренда зала	50 000	9 000
Продукты и спиртные напитки	18 000	3 240
Билеты в театр	-	-
Всего	68 000	12 240

Период	Расходы на оплату труда, руб.	Предельная сумма представительских расходов, руб.	Предельная сумма НДС к вычету, руб.
Полугодие	700 000	28 000	5 040
9 месяцев	1 200 000	48 000	8 640
Год	1 600 000	64 000	11 520

Бухгалтерский учет:

Июнь

- Учтены представительские расходы
Д 26 К 76 78 000 руб.
- Учтен НДС, предъявленный поставщиками по счетам-фактурам
Д 19 К 68 14 040 руб.
- Сформировано ПНО по расходам на культурные мероприятия, не признаваемым для налога на прибыль: $10\,000 \times 0,2 = 2\,000$ руб.
Д 99 К 68 2 000 руб.
- Образован ОНА по сверхнормативным представительским расходам:
 $(68\,000 - 28\,000) \times 0,2 = 8\,000$ руб.
Д 09 К 68 8 000 руб.
- Принят к вычету НДС в пределах расходов, принимаемых для налога на прибыль

- Д 68 К 19 5 040 руб.
6. Списан на финансовые результаты, не учитываемые для налога на прибыль, НДС по расходам на культурную программу
Д 91 не уч. К 19 1 800 руб.
7. Сформировано ПНО в части НДС по расходам на культурную программу: $1\,800 \times 0,2 = 360$ руб.
Д 99 К 68 360 руб.

Сентябрь

1. Списан ОНА по представительским расходам, учитываемым для налога на прибыль по итогам 9 месяцев: $(48\,000 - 28\,000) \times 0,2 = 4\,000$ руб.
Д 68 К 09 4 000 руб.
2. Принят к вычету НДС по представительским расходам, учитываемым для налога на прибыль по итогам 9 месяцев: $(48\,000 - 28\,000) \times 0,18 = 3\,600$ руб.
Д 68 К 19 3 600 руб.

Декабрь

1. Списан ОНА по представительским расходам, учитываемым для налога на прибыль по итогам года:
 $(64\,000 - 48\,000) \times 0,2 = 3\,200$ руб.
Д 68 К 09 3 200 руб.
2. Принят к вычету НДС по представительским расходам, учитываемым для налога на прибыль по итогам года: $(64\,000 - 48\,000) \times 0,18 = 2\,880$ руб.
Д 68 К 19 2 880 руб.
3. Списан на счет прибылей и убытков ОНА по представительским расходам, не признаваемым по итогам года: $4\,000 \times 0,2 = 800$ руб.
Д 99 К 09 800 руб.
4. Списан на финансовые результаты, не учитываемые для налога на прибыль, НДС по сверхнормативным представительским расходам: $(14\,040 - 1\,800 - 5\,040 - 3\,600 - 2\,880) = 720$ руб.
Д 91 не уч. К 19 720 руб.
5. Сформировано ПНО в части НДС по сверхнормативным представительским расходам:
 $720 \times 0,2 = 144$ руб.
Д 99 К 68 144 руб.

Расходы на рекламу

В соответствии с Федеральным законом «О рекламе» (Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ) реклама - это информация, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования. Не признается рекламой информация, которая в соответствии с законодательством должна быть обязательно раскрыта и доведена до потребителя.

Ряд видов рекламных расходов учитывается для налогообложения в полном объеме, без ограничения по сумме. К ним относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети, а расходы при кино- и видеообслуживании;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях; на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов; изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о самой организации, а также выполняемых ей работах, услугах, товарных знаках и знаках обслуживания; на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Все прочие виды рекламных расходов (реклама на транспорте, в метро, расходы на приобретение и изготовление призов во время рекламных кампаний и др.) признаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% выручки от реализации за отчетный (налоговый) период. При превышении указанного норматива возникает временная вычитаемая разница и, соответственно, отложенный налоговый актив (пункты 8-11,14 ПБУ 18/02). По мере увеличения в течение налогового

периода предельной суммы рекламных расходов, признаваемой для налогообложения, отложенный налоговый актив подлежит списанию. Отложенный налоговый актив, не погашенный полностью до окончания налогового периода, в последнем месяце налогового периода списывается на счет прибылей и убытков (п. 17 ПБУ 18/02).

Проценты по долговым обязательствам

В настоящее время нормировать проценты нужно только по контролируемым сделкам.

По долговому обязательству, возникшему в результате контролируемой сделки, организация вправе учесть для налогообложения доходы или расходы исходя из фактической ставки, только если по доходам эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, а по расходам - меньше максимального значения интервала предельных значений, установленного п. 1.2 ст. 269 НК РФ. Если же данные условия не соблюдаются, то доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ о контролируемых сделках (письмо Минфина России от 08.12.2015 N 03-01-18/71727).

Порядок определения минимально возможной величины доходов и максимально возможного размера расходов в виде процентов зависит от вида валюты. Так, по долговым обязательствам в рублях интервал предельных значений процентных ставок составляет от 75 до 125 % ключевой ставки ЦБ РФ. Следовательно, при ключевой ставке ЦБ РФ в размере 10% минимальное значение ставки для признания фактических доходов по контролируемой сделке – 7,5%, а по расходам максимально допустимое значение процентной ставки – 12,5%. В случае, если в соответствии с методами определения рыночных цен требуется корректировка суммы процентов, признаваемых для налогообложения, возникают постоянные налогооблагаемые разницы.

При привлечении займов или кредитов могут также возникать временные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. В случаях, когда срок обязательства приходится на несколько периодов, проценты должны признаваться для налогообложения прибыли в доходах займодавца и расходах заемщика на конец каждого месяца равномерно, независимо от предусмотренных договором дат выплат (п. 6 ст. 271, п. 8 ст. 272 НК РФ). Если договором займа (или кредита) предусмотрено, что исполнение обязательства зависит от суммы займа с начислением фиксированной процентной ставки, то доходы займодавца (расходы заемщика), начисленные исходя из этой фиксированной ставки, должны признаваться для налогообложения на последнее число каждого месяца соответствующего отчетного периода. При этом доходы (расходы), фактически полученные (понесенные) исходя из сложившейся стоимости займа или иных условий договора, признаются на дату исполнения обязательства по этому договору (п. 6 ст. 271, п. 8 ст. 272 НК РФ).

В случае отклонения суммы процентов по займам/кредитам, учтенных в отчетном периоде для налога на прибыль в соответствии с принципом равномерности (независимо от условий выплаты процентов по договору), над суммой процентов, фактически начисляемых и отражаемых в бухгалтерском учете исходя из условий договора, возникают временные разницы, которые могут быть как налогооблагаемыми (при исходном превышении процентов, учтенных для налога на прибыль над фактической суммой), так и вычитаемыми (если по условиям договора займа/кредита сначала осуществляется погашение процентов, а затем основного долга).

Формирование резервов по сомнительным долгам

В соответствии с Налоговым кодексом организация имеет право формировать резерв по сомнительным долгам и включать соответствующие суммы в состав внереализационных расходов.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед организацией в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), если она не погашена в установленные сроки и не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией (п. 1 ст. 266 НК РФ). С 2017 года в Налоговом кодексе появилась уточняющая норма: если у организации есть встречное обязательство (кредиторская задолженность) перед контрагентом, то сомнительным долгом признается только та часть дебиторской задолженности контрагента, которая превышает кредиторскую задолженность организации перед этим контрагентом (ст. 266 НК РФ).

Расчет резерва по сомнительным долгам осуществляется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности в соответствии с требованиями, установленными ст. 266 НК РФ:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней резерв не создается;

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) - в сумму резерва включается 50% от суммы, выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности.

При этом по итогам отчетных периодов сумма создаваемого резерва не может превышать большей из величин: 10% от выручки за предыдущий налоговый период или 10 % от выручки за текущий отчетный период. А по итогам налогового периода ограничение определяется исходя из 10% выручки за данный период.

В бухгалтерском учете организации обязаны создавать резервы по сомнительным долгам. Но цель создания таких резервов отличается от резервов, формируемых в налоговом учете. В бухгалтерском учете резерв создается, чтобы предоставить заинтересованным лицам информацию о текущем состоянии имущества и обязательств организации с учетом доли сомнительной задолженности (абз. 6 п. 23 приказа Минфина России «Положение по бухучету и отчетности в РФ» от 29.07.1998 № 34н). Создавать резерв в бухгалтерском учете необходимо по каждой сомнительной задолженности покупателя (абз. 1 п. 70 приказа № 34н). Единой методики подсчета сумм резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском учете нет. В абз. 3 п. 70 приказа № 34н только отмечено, что формирование резервов производится в зависимости от состоятельности покупателя и вероятности закрытия им долга. Организации могут фиксировать в своей бухгалтерской учетной политике собственные методики подсчета сумм резерва по сомнительным резервам. Поэтому для сокращения разниц между бухгалтерскими и налоговыми расходами в бухгалтерской учетной политике можно зафиксировать порядок формирования резервов по сомнительным долгам, аналогичный приведенному в статье 266 Налогового кодекса.

4.3. Различия в порядке признания финансовых и налоговых убытков

При расчете налога на прибыль в ряде случаев необходимо сформировать отдельные налоговые базы, убытки по которым не должны учитываться в уменьшение прибыли по основной деятельности. В частности, если организация осуществляет деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, то налоговая база по ним определяется отдельно от прочих видов деятельности. При этом к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся подсобное, жилищно-коммунальное хозяйство, объекты социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные производства и службы, оказывающие услуги как своим работникам, так и сторонним лицам. Убыток, полученный обслуживающими производствами и хозяйствами, может быть учтен в составе общей налоговой базы только градообразующими предприятиями или в тех случаях, когда условия оказания данных услуг, цены на них и расходы организации соответствуют аналогичным показателям у специализированных организаций, оказывающих такие же услуги. Эти условия редко выполнимы, поэтому полученный по итогам года обслуживающими производствами и хозяйствами убыток формирует временную разницу с финансовым результатом деятельности данной организации. В тех периодах, когда этот убыток может быть учтен для налогообложения при наличии у обслуживающих производств налогооблагаемой прибыли, сформированную разницу можно списать как погашение отложенного налогового актива.

В случае убыточных результатов финансово-хозяйственной деятельности организации по итогам года, суммы убытков по данным бухгалтерского и налогового учета могут существенно различаться за счет сформированных постоянных и временных разниц. Но даже если размер этих убытков совпадет (что очень маловероятно), установленный Налоговым кодексом порядок погашения убытка прошлых лет приводит к формированию временной вычитаемой разницы.

В соответствии со статьей 283 НК РФ убыток, полученный по итогам года, может быть учтен в уменьшение «положительной» налоговой базы в течение последующих периодов. Причем до 2017г. убытки прошлых лет можно было списывать в налоговом учете в уменьшение налоговой базы не более чем 10 лет.

С 01.01.2017г. ограничение по сроку погашения убытков снято. При этом введен лимит ежегодно погашаемого убытка: за счет списания убытков прошлых лет налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода можно уменьшить не более чем на 50%. Поправки касаются убытков, которые получены за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2007 года.

Пример.

В 2016 году убыток в бухгалтерском учете 14 млн.руб., в налоговом учете 12 млн. руб.

Разница - за счет расходов, не учитываемых для налогообложения (постоянная разница).

В 2017 году по итогам 1 квартала бухгалтерская прибыль - 9 млн. руб., в налоговом учете -10 млн.руб.

Разница - за счет расходов, не учитываемых для налогообложения.

в тысячах рублей									
2016 год	сч.09		сч.68		сч.99		сч.84		
	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	
Операции									
Бухгалтерский убыток (конец проводки не показан, полная оборотка не формируется)								14000	
Условный доход: 20% от суммы бухгалтерского убытка			2800			2800			
ПНО: 20% от разницы между бухгалтерским и налоговым убытком (бухгалтерский убыток приведен к размеру налогового)				400	400				
ОНА: 20% от налогового убытка	2400			2400					
ИТОГО 2016 год	2400		2800	2800	400	2800		0	0
Реформация баланса	2400				2400			14000	2400
Входящее сальдо 2017 года	2400							11600	
Прибыль в бухг. учете (конец проводки не показан, полная оборотка не формируется)						9000			
Условный расход				1800	1800				
ПНО: 20% от разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью				200	200				
Частичное списание ОНА прошлого периода, образованного за счет налогового убытка (налоговую прибыль отчетного периода за счет погашения убытка прошлых лет можно снизить максимум на 50%)		1000	1000						
ИТОГО по итогам 1 квартала	1400		1000	2000	2000	9000		11600	