

**ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ
В ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ:
ПРАКТИЧЕСКИЕ СИТУАЦИИ
И СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ**

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

В результате применения различных правил расчета прибыли, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету и Налоговым кодексом, финансовый результат деятельности организации может существенно отличаться от прибыли (убытка) для целей налогообложения. Возникающие разницы должны отражаться в бухгалтерском учете в соответствии с правилами, установленными ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

1. Классификация разниц по влиянию на величину налогооблагаемой прибыли

С точки зрения влияния на величину налогооблагаемой прибыли и порядка отражения в учете и отчетности выделяют два вида разниц: постоянные и временные.

Постоянные разницы

Под постоянными (ПР) понимаются разницы в признании доходов и расходов текущего периода, которые никак не обусловлены событиями прошлых периодов и не способны оказать влияния на финансовые результаты в будущих периодах. Эти разницы вызваны различиями в составе или оценке доходов и расходов в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством. Такие доходы или расходы формируют только бухгалтерскую или только налогооблагаемую прибыль.

Если расходы, отраженные в бухгалтерском учете, не признаются для налогообложения, то возникают постоянные разницы, увеличивающие налогооблагаемую прибыль данного периода. Такие же разницы формируются, если какие-либо доходы не признаются при формировании финансового результата в соответствии с ПБУ-9/99, однако должны быть учтены при расчете налогооблагаемой прибыли.

Произведение такой постоянной разницы на ставку налога на прибыль формирует сумму налога, которую нужно дополнительно заплатить по сравнению с величиной, рассчитанной исходя из бухгалтерской прибыли. Эта дополнительная сумма налога - постоянный налоговый расход (ПНР).

Если же в соответствии с нормами статьи 251 Налогового кодекса какие-либо доходы, отраженные в бухгалтерском учете, можно не учитывать для налогообложения, то возникают постоянные разницы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль.

Произведение постоянной разницы, уменьшающей налогооблагаемую прибыль, на ставку налога на прибыль характеризует уменьшение налога на прибыль по сравнению с величиной, рассчитанной исходя из бухгалтерской прибыли. Такое уменьшение суммы налога на прибыль называется «постоянный налоговый доход» (ПНД).

Временные разницы

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль – в другом или в других отчетных периодах. К временным разницам относятся также результаты операций, которые не учитываются при расчете бухгалтерской прибыли (убытка), но формируют налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах (в частности, перенос убытка по правилам Налогового кодекса).

Временные разницы связаны с тем, что отдельные виды доходов и расходов признаются в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством в различные периоды времени. При этом их состав и стоимостная оценка в бухгалтерском и налоговом учете совпадают.

Временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Под отложенным налогом понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах.

В зависимости от характера влияния на налог на прибыль временные разницы подразделяются на:

- временные вычитаемые разницы;
- временные налогооблагаемые разницы.

Временными вычитаемыми называются разницы, которые приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который уменьшает сумму налога к уплате в бюджет в последующих периодах. При этом в отчетном периоде сумма налога на прибыль превышает величину, рассчитанную по данным бухучета.

Та часть отложенного налога на прибыль, которая приведет в последующем к уменьшению налога на прибыль, называется отложенным налоговым активом (ОНА): $ОНА = ВВР \times Нст$

где Нст - ставка налога на прибыль, установленная Налоговым кодексом на отчетную дату.

В бухгалтерском учете образование отложенного налогового актива отражается по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы». А погашение (списание) ОНА в последующих отчетных периодах по мере уменьшения суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, отражается по кредиту счета 09.

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). При этом в отчетном периоде сумма налога на прибыль меньше величины, рассчитанной по данным бухгалтерского учета.

Та часть отложенного налога на прибыль, которая приведет в последующем к увеличению налога на прибыль, называется отложенным налоговым обязательством (ОНО): $ОНО = ВНР \times Нст$, где Нст - ставка налога на прибыль, установленная Налоговым кодексом на отчетную дату.

В бухгалтерском учете образование отложенного налогового обязательства отражается по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства». А погашение (списание) ОНО в последующих периодах по мере увеличения суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, отражается по дебету счета 77.

Если налоговым законодательством предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при оценке ОНА или ОНО ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы последующих отчетных периодах (п. 16 ПБУ 18/02).

2. Порядок расчета временных разниц и отложенных налогов

Порядок расчета временных разниц и отложенных налогов зависит от применяемого метода: метода отсрочки или балансового метода.

Расчет временных разниц и отложенных налогов методом отсрочки

При учете расчетов по налогу на прибыль методом отсрочки временные разницы определяются путем сравнения сумм доходов и расходов по каждой хозяйственной операции, для которой в бухгалтерском и налоговом учете отличаются правила признания доходов/расходов.

В качестве первичных данных принимаются показатели отчета о финансовых результатах.

| Объект учета | Соотношение доходов и расходов за отчетный период | Вид временной разницы | Отложенные налоги (ОТН) | | |
|--------------|---|------------------------|-------------------------------|--------------|--------------|
| | | | Вид ОТН | Формирование | Списание |
| Доходы | $НУ < БУ$ В НУ позже, чем в БУ | Налогооблагаемая (ВНР) | $ОНО =$ $= ВНР \times 0,2$ | Д 68 К 77 | Д 77 К 68 |
| | $НУ > БУ$ В НУ раньше, чем в БУ | Вычитаемая (ВВР) | $ОНА =$ $= ВВР \times 0,2$ | Д 09 К 68 | Д 68 К 09 |
| Расходы | $НУ < БУ$ В НУ позже, чем в БУ | Вычитаемая (ВВР) | $ОНА =$ $= ВВР \times 0,2$ | Д 09 К 68 | Д 68 К 09 |
| | $НУ > БУ$ В НУ раньше, чем в БУ | Налогооблагаемая (ВНР) | $ОНО =$ $= ВНР \times 0,2$ | Д 68 К 77 | Д 77 К 68 |

Пример. В бухгалтерском учете в январе создан резерв на гарантийный ремонт в сумме 100 тыс. руб.

В налоговом учете формирование резерва на гарантийный ремонт не предусмотрено.

Сумма расходов в бухгалтерском учете превышает сумму расходов, учтенных для налогообложения, на 100 тыс. руб. Значит, формируется ВВР = 100 тыс. руб. и ОНА в сумме $100\ 000 \times 0,2 = 20\ 000$ руб.: Д 09 К 68 20 000=.

В июне произведен гарантийный ремонт на сумму 60 000 руб. Данные расходы учитываются для налогообложения. Списывается соответствующая часть ОНА ($60\ 000 \times 0,2 = 12\ 000$ руб.): Д 68 К 09 12 000=.

Расчет временных разниц и отложенных налогов балансовым методом

При учете расчетов по налогу на прибыль балансовым методом временные разницы определяются путем сравнения балансовой и налоговой стоимости активов и обязательств на отчетную дату.

В качестве первичных данных принимаются показатели бухгалтерского и налогового баланса на отчетную дату с соответствующей стоимостью активов и обязательств.

В налоговом учете нет понятия налоговой стоимости актива или обязательства. Но фактически расходы и доходы, признание которых переносится по правилам Налогового кодекса на следующие периоды, являются активами и обязательствами в налоговом учете.

Под **налоговой стоимостью актива** понимается сумма, которая в соответствии с требованиями налогового законодательства будет влиять на расчет налоговой базы по налогу на прибыль будущих периодов (МСФО (IAS 12, п. 7), Рекомендация Р-109/2019 - КпР «Регистр учета временных разниц»).

Пример 1. Первоначальная стоимость оборудования = 500 тыс.руб.

В налоговых целях учтена в отчетном периоде амортизационная премия 150 тыс.руб.

Остальная часть первоначальной стоимости будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо как расход при выбытии этого объекта.

Выручка, получаемая в результате использования оборудования, подлежит налогообложению, прибыль от выбытия оборудования будет облагаться налогом, а убыток вычитаться в налоговых целях. Налоговая стоимость данного оборудования = $500 - 150 = 350$ тыс.руб.

Если расходы признаются в бухгалтерском учете полностью в момент возникновения, их балансовая стоимость в бухгалтерском учете равна нулю. Если при этом в налоговом учете расходы признаются в течение продолжительного периода времени, такие активы существуют только в налоговом учете.

Пример 2. Убыток, полученный от реализации основного средства, признается в бухгалтерском учете в момент реализации, а в налоговом учете - в течение оставшегося срока полезного использования.

Балансовая стоимость данного актива равна нулю. Налоговой стоимостью данного актива является несписанный по состоянию на отчетную дату убыток, предполагаемый к списанию в будущих периодах.

Если будущие экономические выгоды от выбытия актива не подлежат налогообложению, его налоговая стоимость равна балансовой стоимости.

Налоговая стоимость обязательства - сумма, которая не будет вычитаться из налоговой базы будущих периодов при выбытии ресурсов во исполнение данного обязательства. Если в налоговых целях в будущем обязательство не будет учитываться (т.е. погашение обязательства не будет иметь налоговых последствий), то его налоговая стоимость равна бухгалтерской (балансовой).

Пример 1. В налоговом учете создан резерв под предстоящий капитальный ремонт в сумме 300 тыс.руб.

В бухгалтерском учете резерв под предстоящий капитальный ремонт не создается.

При осуществлении капитального ремонта налогооблагаемая прибыль не будет уменьшаться на 100 тыс.руб. Сумма, которая не будет вычитаться в целях налогообложения = 100 тыс.руб. Значит, налоговая стоимость данного обязательства = 100 тыс. руб.

Если в будущем погашение обязательства не будет иметь налоговых последствий, то его налоговая стоимость равна бухгалтерской (балансовой).

Пример 2. В бухгалтерском учете в декабре 2023г. создан резерв на гарантийный ремонт в сумме 100 тыс.руб. В налоговом учете формирование резерва на гарантийный ремонт не предусмотрено. Сумма, которая не будет вычитаться в целях налогообложения = 0. Значит, налоговая стоимость данного обязательства = 0.

В 2024 г. произведен гарантийный ремонт на сумму 60 тыс.руб., расходы признаны для налогообложения.

| Стоимостная оценка обязательства тыс. руб. | Бухг. баланс | Налоговый баланс | Отложенные налоги (ОТН) | | |
|--|--------------|------------------|-------------------------------------|-----------------|--------------------------|
| | | | Вид ОТН. Оценка на отчетную дату | Формирование | Изменение |
| 31.12.2023 | 100 | 0 | ВВР ОНА = $100 \times 0,2 = 20$ | Д 09 К 99 20 | |
| 31.12.2024 | 40 | 0 | ВВР ОНА = $40 \times 0,2 = 8$ | | Д 99 К 09 20 - 8 = 12 |

Порядок расчета временных разниц и отложенных налогов балансовым методом:

| Объект учета | Соотношение стоимостей на отчетную дату | Вид временной разницы | Отложенные налоги (ОТН) | | |
|---------------|---|------------------------|-----------------------------|--------------|--------------|
| | | | Вид ОТН | Формирование | Списание |
| Актив | НУ < БУ | Налогооблагаемая (ВНР) | ОНО = = ВНР $\times 0,2$ | Д 99 К 77 | Д 77 К 99 |
| | НУ > БУ | Вычитаемая (ВВР) | ОНА = = ВВР $\times 0,2$ | Д 09 К 99 | Д 99 К 09 |
| Обязательство | НУ < БУ | Вычитаемая (ВВР) | ОНА = = ВВР $\times 0,2$ | Д 09 К 99 | Д 99 К 09 |
| | НУ > БУ | Налогооблагаемая (ВНР) | ОНО = = ВНР $\times 0,2$ | Д 99 К 77 | Д 77 К 99 |

Доходы/расходы и активы/обязательства взаимосвязаны. Поэтому выбор метода учета расчетов по налогу на прибыль не влияет на сумму рассчитанных по итогам соответствующего периода временных разниц и отложенных налогов. ПБУ 18/02 не содержит ограничений для применения организацией любого из этих методов (информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13.)

3. Отражение расчетов по налогу на прибыль в бухгалтерской отчетности

В отчете о финансовых результатах сумма налога на прибыль отчетного периода отражается как «расход по налогу на прибыль», т.е. в том размере, который формируется исходя из результатов отчетного периода, независимо от того, когда эта сумма подлежит уплате в бюджет (метод начисления).

Сумма расхода/дохода по налогу на прибыль складывается из двух составляющих: текущего налога на прибыль (ТНП) и отложенного налога на прибыль.

Отложенный налог на прибыль (ОНП) представляет собой суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за отчетный период, за исключением результатов операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток): $РНП/ДНП = ТНП + ОНП = ТНП + (ОНО - ОНА)$

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 основе данных, сформированных в бухучете путем корректировки условного расхода (условного дохода) на суммы постоянного налогового расхода или дохода, 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.

Алгоритм расчетов отложенных налогов методом отсрочки

1. На основании регистров бухгалтерского и налогового учета по каждой хозяйственной операции за отчетный период рассчитываются постоянные налогооблагаемые разницы (ПНР) и постоянные вычитаемые разницы (ПВР) исходя из расходов/доходов, которые не могут быть признаны в одном из видов учета ни в текущем, ни в последующих периодах;

2. Рассчитываются постоянный налоговый расход/доход и делаются проводки:

$$\begin{aligned} \text{ПНР} &= (\text{постоянная налогооблагаемая разница}) \times (\text{ставка налога}) & \text{ПНР} &= \text{Д } 99 \quad \text{К } 68 \\ \text{ПНД} &= (\text{постоянная вычитаемая разница}) \times (\text{ставка налога}) & \text{ПНД} &= \text{Д } 68 \quad \text{К } 99 \end{aligned}$$

3. По каждой хозяйственной операции за отчетный период рассчитываются временная вычитаемая разница (ВВР) и временная налогооблагаемая разница (ВНР), исходя из доходов/расходов, суммы которых в отчетном периоде различаются в бухгалтерском и налоговом учете, но в последующих периодах ожидается погашение этой разницы.

4. На основе временных разниц по каждой хозяйственной операции рассчитываются отложенные налоги и делаются проводки:

$$\begin{aligned} \text{ОНА} &= \text{ВВР} \times (\text{ставка налога на прибыль}) & \text{ОНА} &= \text{Д } 09 \quad \text{К } 68 \\ \text{ОНО} &= \text{ВНР} \times (\text{ставка налога на прибыль}) & \text{ОНО} &= \text{Д } 68 \quad \text{К } 99 \end{aligned}$$

5. В балансе отражается сальдо на начало и на конец отчетного периода по счетам 09 ОНА и 77 ОНО.

6. Исходя из бухгалтерской прибыли/убытка, определяется условный расход/доход:

$$\text{УР/УД} = (\text{бухгалтерская прибыль /убыток до налогообложения}) \times (\text{ставка налога на прибыль})$$

и делается проводка: $\text{УР} = \text{Д } 99 \quad \text{К } 68$ или $\text{УД} = \text{Д } 68 \quad \text{К } 99$

7. Исходя из выполненных проводок, текущий налог на прибыль определяется непосредственно на счетах бухгалтерского учета:

$$\begin{aligned} \text{ТНП} &= \text{УР} + \text{ПНР} - \text{ПНД} + \text{ОНА} - \text{ОНО} \\ &= \text{Д } 99 \quad \text{Д } 99 \quad \text{Д } 68 \quad \text{Д } 09 \quad \text{Д } 68 \\ &= \text{К } 68 \quad \text{К } 68 \quad \text{К } 99 \quad \text{К } 68 \quad \text{К } 77 \end{aligned}$$

Сумма текущего налога должна быть равна сумме, отраженной в декларации по налогу на прибыль.

Из данной формулы видно, что расход по налогу на прибыль можно определить двумя способами:

$$\text{РНП (ДНП)} = \text{ТНП} + \text{ОНО} - \text{ОНА} = \text{УР} + \text{ПНР} - \text{ПНД}$$

Это соотношение является проверочным: оно объясняет различие между расходом по налогу на прибыль и «условным расходом», рассчитанным исходя из бухгалтерской прибыли.

8. Чистая прибыль определяется как разница между бухгалтерской прибылью и расходом по налогу на прибыль: $ЧП = (\text{прибыль до налогообложения}) - (\text{УР} + \text{ПНР} - \text{ПНД}) = (\text{прибыль до налогообложения}) - (\text{ТНП} + \text{ОНО} - \text{ОНА})$.

Алгоритм расчетов отложенных налогов балансовым методом

1. На отчетную дату строится бухгалтерский и налоговый баланс (т.е. систематизируются налоговые стоимости активов и обязательств на основании налоговых регистров). При этом

- активы и обязательства могут быть приведены не пообъектно, а в агрегированном виде;
- по группам «Основные средства» и НМА учитывается стоимость за минусом начисленной амортизации;
- суммы созданных резервов и оценочных обязательств могут быть показаны отдельно от активов или стоимость активов может быть приведена в оценке за минусом резервов.

2. Выбираются активы и обязательства, оценка которых в бухгалтерском и налоговом балансе на отчетную дату не совпадает.

3. Определяются разницы в стоимости активов и обязательств в бухгалтерском и налоговом балансе по операциям, результаты которых подлежат включению в бухгалтерскую прибыль (убыток):

- временные вычитаемые разницы;
- временные налогооблагаемые разницы.

Временные разницы могут рассчитываться

- или по группам статей активов и обязательств (основные средства, материальные запасы, оценочные обязательства и др.);
- или по всем активам и по всем обязательствам в целом.

При наличии обособленных подразделений, деятельность которых облагается по разным ставкам налога на прибыль, временные разницы, а также ОНА и ОНО определяются по подразделениям отдельно.

Временные разницы в связи с операциями, результаты которых не включаются в бухгалтерскую прибыль (убыток), рассчитываются отдельно.

4. Определяется отложенный налоговый актив и/или обязательство на отчетную дату.

Отложенные налоги по операциям, результаты которых влияют на бухгалтерскую прибыль (убыток), формируются на бухгалтерских счетах на отчетную дату (на начало периода и на конец периода):

- или по каждому из видов активов и обязательств;
- или в «свернутом» виде:

а) двумя проводками (ОНО и ОНА)

б) или одной проводкой - на общий результат: ОНА или ОНО.

Отложенный налоговый актив: Д 09 «ОНА» К 99 «Прибыли и убытки»

Отложенное налоговое обязательство: Д 99 «Прибыли и убытки» К 77 «ОНО».

5. Определяется отложенный налог на прибыль за отчетный период (ОНП) как изменение ОНА и ОНО за этот период. С точки зрения отчета о финансовых результатах возникает

- расход, если
 - увеличилось ОНО (Д 99 «Прибыли и убытки» К 77 «ОНО»)
 - либо уменьшился ОНА (Д 99 «Прибыли и убытки» К 09 «ОНА»)
- доход, если
 - увеличился ОНА (Д 09 «ОНА» К 99 «Прибыли и убытки»)
 - либо снизилось ОНО (Д 77 «ОНО» К 99 «Прибыли и убытки»).

6. Для формирования финансового результата сумма текущего налога на прибыль берется из декларации по налогу на прибыль за данный период. Текущий налог на прибыль начисляется проводкой:

Д 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Текущий налог на прибыль»)

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»).

7. Сумма расхода (дохода) по налогу на прибыль формируется по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» из двух составляющих:

- текущего налога на прибыль;
- изменения отложенного налога на прибыль (расход или доход): $\text{РНП (ДНП)} = \text{ТНП} + \Delta \text{ОНП}$

Текущий налог и отложенный налог рекомендуется учитывать на отдельном субсчете к счету 99.

Для отчета о финансовых результатах при расчете отложенного налога за период

- ОНА всегда берется с «+» (увеличение ОНА имеет положительное значение, уменьшение – отрицательное значение);
- ОНО всегда берется с «-» (увеличение ОНО имеет отрицательное значение, уменьшение – положительное значение. При этом помним, что два минуса дают плюс).

8. Правильность проведенных расчетов проверяется по формуле: РНП (ДНП) = УР + ПНР – ПНД.

При учете расчетов по налогу на прибыль балансовым методом условный расход или доход, ПНР, ПНД на счетах бухучета не отражаются. Но эти показатели необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу. На основании данных сведений пользователи бухгалтерской отчетности могут сделать вывод о том, как повлияли постоянные разницы на величину текущего налога на прибыль.

4. Пример учета расчетов по налогу на прибыль

В течение прошлого года в бухгалтерском учете были сформированы резерв под отпуска 120 тыс.руб., резерв по сомнительным долгам 100 тыс. руб. и резерв под обесценение запасов на сумму 50 тыс.руб. В налоговом учете данных резервов нет. В налоговом учете в предыдущий год создан резерв на ремонт основных средств в сумме 60 тыс. руб.

За отчетный год:

- выручка от реализации - 1300 тыс.руб.,
- прочие доходы - 100 тыс. руб., в т.ч. получены безвозмездно материалы стоимостью 60тыс.руб. от участника организации, имеющего долю в уставном капитале 55%.

В бухучете расходы на производство и реализацию – 670 тыс. руб., прочие расходы – 230 тыс. руб., в т.ч.:

- амортизация основных средств 120 тыс. руб.,
- материальные расходы - 60 тыс. руб.,
- расходы на оплату труда и взносы на социальное страхование -310 тыс. руб.
- представительские расходы – 20 тыс. руб.,
- убыток от реализации основного средства 70 тыс. руб.,
- дополнительно к прошлому году работы созданы: резерв под отпуска – 90 тыс. руб., резерв под обесценение запасов – 30 тыс. руб., резерв по сомнительным долгам - 200 тыс. руб.

В налоговом учете:

- сумма амортизации основных средств – 200 тыс. руб.,
- убыток от реализации основного средства принят в размере 30 тыс. руб.,
- представительские расходы признаны на сумму 10 тыс. руб.,
- дополнительно к прошлому году работы созданы: резерв на гарантийный ремонт на сумму 40 тыс. руб., резерв по сомнительным долгам в размере 50 тыс. руб.

Резерв под отпуска в налоговом учете не формируется.

1. Расчет методом отсрочки

| Показатели | Значение по данным бух.учета | Постоянные разницы | | Временные разницы | | Значение по данным н/у |
|---|------------------------------|--------------------|-----|-------------------|-----|--------------------------|
| | | ПНР | ПВР | ВВР | ВНР | |
| Выручка от реализации | 1 300 | | | | | 1 300 |
| Прочие (внерезервационные) доходы | 100 | | | | | 40 |
| в т.ч. безвозмездное поступление материалов от участника с долей в УК 55% | 60 | | 60 | | | 0 |
| Расходы на производство и реализацию – всего, в т. ч. | 670 | | | | | 650 |
| амортизационные отчисления | 120 | | | | 80 | 200 |
| материальные расходы | 60 | | | | | 60 |
| расходы на оплату труда и взносы на социальное страхование | 310 | | | | | 310 |
| резерв под отпуска | 90 | | | 90 | | 0 |
| представительские расходы | 20 | 10 | | | | 10 |
| резерв на ремонт | 0 | | | | 40 | 40 |
| убыток от реализации основного средства | 70 | | | 40 | | 30 |
| Прочие (внерезервационные) расходы – всего, в т.ч. | 230 | | | | | 50 |
| резерв по сомнительным долгам | 200 | | | 150 | | 50 |
| резерв под обесценение запасов | 30 | | | 30 | | 0 |
| ИТОГО | Прибыль до налогообложения | ПНР | ПВР | ВВР | ВНР | Налогооблагаемая прибыль |
| | 500 | 10 | 60 | 310 | 120 | 640 |
| | Условный расход | ПНР | ПНД | ОНА | ОНО | Текущий налог на прибыль |
| 100 | 2 | 12 | 62 | 24 | 128 | |

ТНП = УР + ПНР - ПНД + (ОНА – ОНО) = 100 + 2 - 12 + (62 - 24) = 128 тыс. руб.

Отложенный налог: ОТН = (ОНА – ОНО) = 62 - 24 = 38 тыс. руб.

| Отчет о финансовых результатах | | |
|--|----------------|------------|
| Наименование показателя ² | За | За |
| | 2011 г. | 2010 г. |
| Выручка ⁵ | 1 300 | |
| Себестоимость продаж | (670) | () |
| Валовая прибыль (убыток) | 630 | |
| Прочие доходы | 100 | |
| Прочие расходы | (230) | () |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 500 | |
| Налог на прибыль | (90) | () |
| текущий налог на прибыль | (128) | |
| отложенный налог на прибыль | 38 | |
| прочее | | |
| Чистая прибыль (убыток) | 410 | |

Расход по налогу на прибыль:

РНП = ТНП – ОТН = 128 – 38 = 90 тыс. руб.

ЧП = (Прибыль до налогообложения) - РНП = 500 – 90 = 410 тыс. руб.

2. Расчет балансовым методом

Бухгалтерский баланс на конец 2-го года до начисления налога на прибыль:

| Актив | На конец отчетного года | На конец прошлого года | Пассив | На конец отчетного года | На конец прошлого года |
|---|-------------------------|------------------------|--|-------------------------|------------------------|
| Основные средства | 360 | 480 | Уставный капитал | 300 | 300 |
| ОНА | 26 | 26 | Нераспределенная прибыль прошлых лет | 312 | 312 |
| Запасы | 270 | 300 | Прибыль до налогообложения | 500 | |
| Дебиторская задолженность (за вычетом резерва по сомнительным долгам) | 200 | 270 | Текущий налог на прибыль | | 114 |
| Денежные средства | 546 | | Оценочные обязательства (резерв под отпуска) | 210 | 120 |
| | | | Кредиторская задолженность | 80 | 230 |
| БАЛАНС | 1402 | 1076 | БАЛАНС | 1402 | 1076 |

Расчет разницы в стоимости активов и обязательств и определение отложенных налогов на конец 2-го года:

- определяются временные разницы путем сопоставления стоимости отдельных видов активов и обязательств по данным бухгалтерского баланса и налоговых регистров;
- определяется итоговая временная разница и отложенный налог (ОТН), который должен быть отражен в балансе:
 - *Вариант 1:* в учете и отчетности отражаются отдельно ОНА и ОНО);
 - *Вариант 2:* в учете и отчетности отражается общий результат (одна проводка: ОНА или ОНО). В данном случае итог: отложенный налог (ОТН) = ОНА в сумме 64 тыс. руб.

Отложенные налоги в годовой бухгалтерской отчетности

| Статьи Баланса | Балансовая стоимость | Налоговая стоимость | Временные разницы | | Отложенные налоги | |
|---|----------------------|---------------------|-------------------|------------|-------------------|-----------|
| | | | ВВР | НВР | ОНА | ОНО |
| АКТИВЫ | | | | | | |
| Основные средства | 360 | 200 | | 160 | | 32 |
| Запасы | 270 | 350 | 80 | | 16 | |
| Дебиторская задолженность (за вычетом резерва по сомнительным долгам) | 200 | 450 | 250 | | 50 | |
| Убыток от реализации ОС, подлежащий погашению в следующих периодах | 0 | 40 | 40 | | 8 | |
| ИТОГО по активам | | | 210 | | 42 | |
| ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | | | | | | |
| Оценочные обязательства (резерв на отпуски) | 210 | | 210 | | 42 | |
| Резерв на ремонт основных средств | | 100 | 0 | 100 | | 20 |
| ИТОГО по обязательствам | | | 110 | | 22 | |
| Вариант 1. Если в учете и отчетности отражаются отдельно ОНА и ОНО. Всего: | | | 580 | 260 | 116 | 52 |
| Вариант 2. Если в учете и отчетности отражается общий результат (одна проводка: ОНА или ОНО) | | | 320 | | 64 | |

Расчет изменения отложенных налогов за 2-ой год:

| | ОНА | | | ОНО | | | |
|---|-------------|------------|-----------|-------------|------------|-----------|----|
| | Начало года | Конец года | Изменение | Начало года | Конец года | Изменение | |
| АКТИВЫ | | | | | | | |
| Основные средства | | | | 16 | 32 | 16 | |
| Запасы | 10 | 16 | 6 | | | | |
| Дебиторская задолженность | 20 | 50 | 30 | | | | |
| Убыток от реализации основного средства, подлежащий погашению в следующих периодах | 0 | 8 | 8 | | | | |
| ИТОГО | 30 | 74 | 44 | 16 | 32 | 16 | |
| ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | | | | | | | |
| Оценочные обязательства | 24 | 42 | 18 | | | | |
| Резерв на ремонт основных средств | | | 0 | 12 | 20 | 8 | |
| ИТОГО | 24 | 42 | 18 | 12 | 20 | 8 | |
| Вариант 1. Если в учете и отчетности отражается отдельно ОНА и ОНО. Всего за год: | | | | | | | |
| по счету 09 | 54 | 116 | 62 | Д 09 К 99 | 62 | | |
| по счету 77 | | | | | 28 | 52 | 24 |
| Вариант 2. Если в учете и отчетности отражается общий результат (одна проводка: ОНА или ОНО), то общее изменение отложенных налогов - увеличение ОНА на 38 тыс. руб. (Д 09 К 99), т.е. доход | | | | | | | |
| по счету 09 | 26 | 64 | 38 | Д 09 К 99 | 38 | | |

Расчет чистой прибыли:

Из налоговой декларации берется текущий налог на прибыль ТНП = 590 x 0,2 = 118 тыс. руб.

Расход по налогу на прибыль за период: РНП = ТНП – ОТН = 118 – 28 = 90 тыс. руб.

Чистая прибыль = (прибыль до налогообложения) – РНП = 500 – 90 = 410 тыс. руб.

Объяснение различия между расходом по налогу на прибыль (РНП) и налогом, рассчитанным из бухгалтерской прибыли (УР):

Условный расход = УР = 500 x 0,2 = 100 тыс. руб.

ПНР = 10 x 0,2 = 2 тыс. руб. ПНД = 60 x 0,2 = 12 тыс. руб.

Расход по налогу на прибыль: РНП = УР + ПНР – ПНД = 100 + 2 - 12 = 90 тыс. руб.

| Отчет о финансовых результатах | |
|--|----------------|
| Наименование показателя ² | За 2024 г. |
| Выручка ⁵ | 1 300 |
| Себестоимость продаж | (670) |
| Валовая прибыль (убыток) | 630 |
| Прочие доходы | 100 |
| Прочие расходы | (230) |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 500 |
| Налог на прибыль | (90) |
| текущий налог на прибыль | (118) |
| отложенный налог на прибыль | 28 |
| прочее | |
| Чистая прибыль (убыток) | 410 |

Отчет о финансовых результатах (фрагмент):

Бухгалтерский баланс с учетом отложенных налогов на конец 2-го года:

| Актив | На конец отчетного года | На конец прошлого года | Пассив | На конец отчетного года | На конец прошлого года |
|--|-------------------------|------------------------|--|-------------------------|------------------------|
| Основные средства | 360 | 480 | Уставный капитал | 300 | 300 |
| Запасы | 270 | 300 | Нераспределенная прибыль прошлых лет | 312 | |
| ОНА | 64 | 26 | Нераспределенная прибыль отчетного года | 410 | 312 |
| Дебиторская задолженность (за вычетом резерва по сомн. долгам) | 200 | 270 | Текущий налог на прибыль | 128 | 114 |
| Денежные средства | 546 | | Оценочные обязательства (резерв под отпуска) | 210 | 120 |
| | | | Кредиторская задолженность | 80 | 230 |
| БАЛАНС | 1440 | 1076 | БАЛАНС | 1440 | 1076 |

5. Пересчет отложенных налогов при изменении ставок налога на прибыль

Имеющиеся у организации отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства по состоянию на отчетную дату основаны на временных разнице, которые будут погашаться в последующих отчетных периодах. При оценке ОНА и ОНО ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в последующих периодах. Поэтому если в соответствии с налоговым законодательством ставка налога на прибыль организации меняется по сравнению с тем периодом, когда были сформированы отложенные налоги, то ОНА и ОНО подлежат пересчету. Пересчет производится на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок. Возникающая при этом разница относится на прибыли или убытки (п. 14, п. 15 ПБУ 18/02, письмо Минфина России от 21.03.2017 N 07-01-09/16274).

Почти для всех организаций с 01.01.2025г. ставки налога на прибыль меняются. Если ОНА и ОНО были сформированы в период действия ставки 20%, а с 01.01.2025г. организация будет применять ставку 25%, то необходимо 31.12.2024г. увеличить балансовую стоимость всех числящихся в учете ОНА и ОНО на 5%.

Изменение величины ОНА и ОНО отражается проводками на 31.12.2024г.:

Д 09 К 99 = ОНА x 0,05 - увеличение ОНА за счет увеличения ставки налога на прибыль.

Д 99 К 77 = ОНО x 0,05 - увеличение ОНО за счет увеличения ставки налога на прибыль.

В бухгалтерском балансе изменение ставки налога на прибыль затрагивает на 31.12.2024 г. показатели:

- 1180 «Отложенный налоговый актив»;
- 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- 1420 «Отложенное налоговое обязательство».

В действующих нормативных актах по бухгалтерскому учету не урегулирован вопрос отражения в отчете о финансовых результатах (ОФР) корректировки отложенного налога при изменении ставки налога на прибыль. Поэтому организация может самостоятельно выбрать и раскрыть в пояснениях к отчетности порядок отражения в ОФР корректировки отложенных налогов на 31.12.2024 г.:

Вариант1. Корректировки отложенных налогов отражаются в ОФР по строке 2412 «Отложенный налог на прибыль»

| Наименование показателя ОФР | Код строки | Расчет за 2024г. |
|---|------------|------------------|
| Налог на прибыль организаций в том числе: | 2410 | 20% + 5% |
| текущий налог на прибыль организаций | 2411 | 20% |
| отложенный налог на прибыль организаций | 2412 | 20% + 5% |

Вариант2. Корректировки отложенных налогов отражаются в ОФР по строке 2460 «Прочее»

| Наименование показателя ОФР | Код строки | Расчет за 2024г. |
|---|------------|------------------|
| Налог на прибыль организаций в том числе: | 2410 | 20% |
| текущий налог на прибыль организаций | 2411 | 20% |
| отложенный налог на прибыль организаций | 2412 | 20% |
| Прочее | 2460 | 5% |

6. Примеры расчета отложенных налогов, влияющих на прибыль (убыток) отчетного периода

6.1. Отложенные налоги в связи с порядком признания в налоговом учете курсовых разниц

В 2023-2027гг. в налоговом учете доходы в виде положительной курсовой разницы и расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающие при дооценке (уценке) валютных требований (обязательств), учитываются только на дату прекращения этих требований (обязательств). (пп. 7.1 п.4 ст. 271, пп. 6.1 п. 7 ст. 272 НК РФ).

В результате различия правил признания доходов/расходов в виде курсовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете образуются временные налогооблагаемые и временные вычитаемые разницы.

Пример. Организация оказала 22.11.2024г. услуги договорной стоимостью 1 000 долларов. Оплата за оказанные услуги поступила 15.04.2025г.

| Сумма требования в валюте, \$ | Дата | Курс ЦБ РФ, руб./\$ | Оценка требования, руб. | Курсовая разница, руб. | |
|-------------------------------|------------|---------------------|-------------------------|------------------------|---------------|
| | | | | положительная | отрицательная |
| 1 000 | 22.11.2024 | 98,2 | 98 200 | | |
| 1 000 | 30.11.2024 | 96,1 | 96 100 | | 2 100 |
| 1 000 | 31.12.2024 | 99,2 | 99 200 | 3 100 | |
| 1 000 | 31.01.2025 | 97,5 | 97 500 | | 1 700 |
| 1 000 | 28.02.2025 | 104,5 | 104 500 | 7 000 | |
| 1 000 | 31.03.2025 | 103,6 | 103 600 | | 900 |
| 1 000 | 15.04.2025 | 108,1 | 108 100 | 4 500 | |
| Итого | | | | 14 600 | 4 700 |

| Финансовые /налоговые результаты | Бухгалтерский учет | | Налоговый учет | | Разница | ОНО | ОНА | Погашение ОНО | Погашение ОНА |
|---------------------------------------|--------------------|--------------|----------------|--------------|---------|-------------|------------|---------------|---------------|
| | Доходы | Расходы | Доходы | Расходы | | | | | |
| 4 квартал 2024г. | | | | | | | | | |
| Доход от реализации | 98 200 | | 98 200 | | | | | | |
| Внереализационный доход | 3 100 | | | | 3 100 | 620 | | | |
| Внереализационный расход | | 2 100 | | | 2 100 | | 420 | | |
| Итого доходы/расходы за 2023г. | 101 300 | 2 100 | 98 200 | 0 | | 620 | 420 | | |
| 1 квартал 2025г. | | | | | | | | | |
| Внереализационный доход | 7 000 | | | | 7 000 | 1 400 | | | |
| Внереализационный расход | | 2 600 | | | 2 600 | | 520 | | |
| Итого за 1 квартал | 7 000 | 2 600 | 0 | 0 | | 1400 | 520 | | |
| 2 квартал 2025г. | | | | | | | | | |
| Внереализационный доход | 4 500 | | 14 600 | | 10 100 | | | 2020 | |
| Внереализационный расход | | | | 4 700 | 4 700 | | | | 940 |
| Итого по сделке | 11 500 | 2 600 | 14 600 | 4 700 | | | | | |

6.2. Постоянные и временные разницы в учете запасов

| Основание для возникновения разниц | Стоимость запасов в БУ | Стоимость запасов в НУ | Вид временной разницы |
|--|--|--|--|
| Признание запасов для управленческих нужд в составе расходов периода | В БУ не формируется. Признается расход в периоде приобретения материальных ценностей | Фактическая цена приобретения. Расходы косвенные, признаются в периоде отпуска в эксплуатацию | Если период отпуска в эксплуатацию отличается от периода приобретения запасов, стоимость НУ > БУ ВВР ОНА |
| Предоставление поставщиком скидок (премий) | Стоимость с учетом перспективных скидок | Фактическая цена приобретения. Скидки признаются на дату их получения | На дату приобретения: обязательство НУ > БУ. Доход в виде скидки признается в БУ раньше НУ ВНП ОНО |
| Оценочное обязательство по демонтажу и восстановлению окружающей среды | Цена приобретения + ликвидационное оценочное обязательство | Фактическая цена приобретения. Обоснованные расходы на демонтаж признаются в НУ на дату осуществления. | На дату приобретения: обязательство НУ < БУ. Расходы на демонтаж в БУ раньше чем в НУ ВВР ОНА |
| Кредит (займ) на создание инвестиционного актива | Цена приобретения с учетом процентов | Фактическая цена приобретения | Стоимость БУ > НУ Расход в НУ раньше БУ ВНП ОНО |

| Основание для возникновения разниц | Стоимость запасов в БУ | Стоимость запасов в НУ | Вид временной разницы |
|--|---|--|--|
| Приобретение запасов на условиях отсрочки (рассрочки) на период свыше 12 месяцев | Стоимость при отсутствии отсрочки (рассрочки): Цфакт – (процентный расход) | Фактическая цена приобретения | Обязательство НУ > БУ Расход в НУ раньше БУ ВНП ОНО |
| Приобретение запасов по договорам с оплатой неденежными средствами | Справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг. При невозможности определения справедливой стоимости - балансовая стоимость передаваемых активов | Главой 25 НК особенности оценки не установлены. Поэтому применяется стоимость, предусмотренная договором | Если стоимость БУ > НУ НВП ОНО Если стоимость НУ > БУ ВВР ОНА |
| Обесценение запасов | Сбал. = Сперв. – Обесценение | Снал. = Сперв. | Стоимость НУ > БУ ВВР ОНА |

Пример 1. Временные разницы в отношении запасов для управленческих нужд.

Организация приобрела в декабре для офисных целей (управленческих нужд) 100 пачек бумаги. Цена одной пачки 200 руб. плюс НДС 40 руб.

В декабре в эксплуатацию отпущено 10 пачек бумаги.

В соответствии с бухгалтерской учетной политикой организация не применяет ФСБУ 5/2019 в отношении запасов для управленческих нужд.

В налоговом учете в декабре учтена стоимость 10 пачек бумаги (2 000 руб.).

На 31.12:

бухгалтерская стоимость актива (бумаги) = 0

налоговая стоимость актива (бумаги) = 20 000 – 2 000 = 18 000 руб.

Временная вычитаемая разница = 18 000 руб.

ОНА = 18 000 x 20% = 3 600 руб.

Пример 2. Перспективный учет скидок в себестоимости запасов. В декабре приобретен товар договорной стоимостью за единицу 2 400 руб., в т.ч. НДС 400 руб. Договор предусматривает предоставление скидки в 10 % при приобретении 100 единиц данного товара в течение 12 месяцев.

При уверенности покупателя в выполнении условий получения скидки себестоимость товара при оприходовании формируется с учетом скидки:

Д 41 К 60 1 800 руб. - с учетом скидки = 200 руб.

Д 19 К 60 400 руб. – учтен НДС в соответствии со счетом-фактурой поставщика

Д 68 К 19 400 руб. - принят к вычету НДС.

Д 90 К 41 1 800 руб. - реализован товар.

В налоговом учете в декабре при реализации товара признается расход в сумме 2 000 руб.

На 31.12 оценка обязательств: БУ (1 800) < НУ (2 000) ОНО

В налоговом учете скидки признаются только тогда, когда выполнены все условия для их получения: подписан акт, или получены денежные средства, или дополнительная партия товара и т.п. Поэтому возникают временные налогооблагаемые разницы:

Д 99 К 77 200 x 0,2 = 40 руб. – сформировано ОНО.

При получении скидки от продавца:

Д 77 К 99 - 40 руб. – списано отложенное налоговое обязательство.

6.3. Постоянные и временные разницы в учете основных средств

| Основание для возникновения разниц | Стоимость актива в БУ | Стоимость актива в НУ | Вид временной разницы |
|---|---|---|---|
| Ликвидационное оценочное обязательство по демонтажу и восстановлению окружающей среды | Цена приобретения + ликвидационное оценочное обязательство | Фактическая цена приобретения | На дату приобретения обязательство НУ < БУ Расход в БУ раньше НУ ВВР ОНА |
| Предоставление поставщиком скидок (премий) | Стоимость с учетом перспективных скидок | Фактическая цена приобретения | Обязательство НУ > БУ Доход в виде скидки в БУ раньше НУ ВНР ОНО |
| Приобретение актива на условиях отсрочки (рассрочки) на период свыше 12 месяцев | Стоимость при отсутствии отсрочки (рассрочки): Цфакт – (процентный расход) | Фактическая цена приобретения | Обязательство НУ > БУ Расход в НУ раньше БУ ВНР ОНО |
| Кредит (займ) на создание инвестиционного актива | Цена приобретения с учетом процентов | Фактическая цена приобретения. Проценты – внереал. расходы | Стоимость БУ > НУ Расход в НУ раньше БУ ВНР ОНО |
| Оплата неденежными средствами | Справедливая стоимость передаваемого имущества | Фактическая (договорная) цена | Если стоимость БУ > НУ, ВНР ОНО Если стоимость НУ > БУ, ВВР ОНА |

Пример 1. Разницы при оплате приобретенного ОС на условиях рассрочки.

Организация приобрела в декабре 2023г. здание для офиса с рассрочкой платежа на 3 года. Договорная стоимость объекта составляет 130 млн. руб. (плюс НДС 26 млн.руб.).

Стоимость аналогичного объекта у данного продавца на условиях немедленной оплаты составляет 100 млн.руб. (плюс НДС 20 млн.руб.).

Покупатель должен признать капитальные вложения в сумме 100 млн. руб. Разница между этой суммой и договорной стоимостью объекта (130 млн.руб.) учитывается ежегодно на протяжении периода рассрочки как проценты: $(130 - 100) : 3 = 10$ млн. руб.

В налоговом учете первоначальная стоимость ОС = сумме по договору (130 млн.руб.).

Оценка обязательства НУ > БУ. При начислении амортизации ОС расход в НУ признается в большем размере, чем в БУ. На дату оприходования ОС формируется ВНР исходя из суммы процентов за рассрочку $(130 - 100 = 30$ млн.руб.). ВНР погашается по мере признания процентов в БУ.

Декабрь 2023г.:

Д 08 К 60 – 100 млн. руб. – стоимость здания при отсутствии рассрочки

Д 19 К 60 – 26 млн. руб. – сумма по договору и счету-фактуре поставщика

Д 68 К 19 – 26 млн. руб. - принят к вычету НДС

Д 01 К 08 – 100 млн. руб.- оприходовано основное средство

Д 99 К 77 – 30 x 20% = 6 млн.руб. – сформировано ОНО на отсроченные проценты.

Декабрь 2024г., декабрь 2025г., декабрь 2026г. (три платежа и три записи в бухучете):

Д 60 К 51 – 52 млн.руб. – платежи по графику

Д 91 К 60 – 10 млн. руб. – признаны проценты за рассрочку платежа

Д 77 К 99 – 2 млн.руб. – списано ОНО исходя из признанных процентов за рассрочку.

| Основание для возникновения разниц | Стоимость ОС в БУ | Стоимость ОС в НУ | Вид временной разницы |
|---|--|---|--|
| Признание в качестве основных средств затрат на ремонт, техосмотр и техобслуживание ОС с частотой более 12 мес. | Стоимость актива в сумме затрат на ремонт | В НУ актив не формируется. Расходы на ремонт – расходы периода осуществления | Стоимость БУ > НУ. Расход в НУ раньше БУ ВНР ОНО |
| Затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся ОС | В сумму капитальных вложений не включаются | В НУ формируют стоимость ОС | Стоимость НУ > БУ Расход в БУ раньше НУ ВВР ОНА |
| Обесценение основных средств | Сбал. = Сперв. – Ао - Обесценение | Снал. = Сперв. – Ао | Стоимость НУ > БУ ВВР ОНА |
| Переоценка основных средств | Справедливая стоимость | Снал. = Сперв. – Ао | Если стоимость НУ > БУ ВВР ОНА Если стоимость БУ > НУ ВНР ОНО |

| Основание для возникновения разниц | Порядок БУ | Порядок НУ | Вид временной разницы |
|--|--|---|--|
| Определение срока полезного использования. Изменение СПИ | Нормативные, договорные ограничения эксплуатации, намерения руководства, моральное старение. СПИ подлежит проверке в конце каждого отчетного периода | Классификатор (ПП от 01.01.2002 №1). Изменение СПИ только после реконструкции | Если СПИ НУ > БУ ВВР ОНА Если СПИ БУ > НУ ВНР ОНО |
| Начисление амортизации с учетом ликвидационной стоимости | $A_o = (Сбал. - Сликв.) / СПИ_{ост.} = (Сперв. - \Sigma A_o - Обесц. - Сликв.) / СПИ_{ост.}$ | $A_o = Сперв. / СПИ$ | Если A_o БУ > НУ ВВР ОНА Если A_o НУ > БУ ВНР ОНО |
| Начало начисления амортизации | С даты признания объекта в бухгалтерском учете | С 1-го числа месяца, следующего за принятием к учету | Стоимость НУ > БУ ВВР ОНА |
| Приостановление начисления амортизации | Ликвидационная стоимость объекта равна или превышает балансовую стоимость | <ul style="list-style-type: none"> Консервация на срок > 3 месяцев; Реконструкция и модернизация > 12 месяцев | Если стоимость НУ > БУ ВВР ОНА Если стоимость БУ > НУ ВНР ОНО |

Пример 3. Разницы в сроке полезного использования неотделимых улучшений в арендованное имущество.

Предприятием произведены неотделимые улучшения в арендованный объект.

Сумма капитальных вложений (неотделимых улучшений) - 250 000 руб.

Оставшийся срок действия договора аренды 50 месяцев. В бухучете период амортизации устанавливается исходя из оставшегося срока действия договора аренды.

В соответствии с Классификатором, срок полезного использования объекта 100 мес.

В течение периода начисления амортизации формируется отложенный налоговый актив.

При возврате объекта в связи с окончанием срока действия договора аренды не учтенная для налогообложения сумма амортизации списывается без учета в расходах для налогообложения.

| Наименование показателя | Бухгалтерский учет | Налоговый учет | ВВР | ОНА | Проводка |
|--|--------------------------|---------------------------|---------|---------------------------|-------------------|
| Разница в амортизации за месяц | $250\,000 / 50 = 5\,000$ | $250\,000 / 100 = 2\,500$ | 2 500 | $2\,500 \times 0,2 = 500$ | Д 09 К 68 (99) |
| Итого за оставшийся срок действия договора аренды | 250 000 | 125 000 | 125 000 | 25 000 | |
| Списание ОНА после завершения срока действия договора аренды | | | | 25 000 | Д 99 К 09 |

6.4. Постоянные и временные разницы в учете нематериальных активов

Состав НМА

Лицензионные права

С 2024г. в бухгалтерском учете к нематериальным активам относятся исключительные и не исключительные (лицензионные) права на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, а также разрешения (лицензии) на виды деятельности, если планируемый срок использования этих нематериальных объектов превышает 12 месяцев.

Для целей налогообложения к нематериальным активам относятся только исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, при условии, что планируемый срок их полезного использования превышает 12 месяцев, а стоимость больше 100тыс.руб. Лицензионные права не признаются в налоговом учете нематериальными активами (п. 3 ст. 257 НК РФ, письма Минфина России от 05.05.2012 N 07-02-06/128, от 13.02.2012 N 03-03-06/2/19 и др.). Затраты на приобретение лицензионных прав признаются для налогообложения прибыли как «прочие расходы» (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК, письма Минфина России от 30.01.2017 N 03-03-06/1/4386, от 12.02.2016 N 07-01-09/7509).

При методе начисления расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, они возникают исходя из условий сделок, независимо от времени оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ). Организация самостоятельно устанавливает срок, в течение которого расходы на приобретение лицензионных прав (в частности, прав на программы для ЭВМ и базы данных) будут равномерно учитываться для целей налогообложения прибыли (письма Минфина России от 18.03.2014 N 03-03-06/1/11743, от 02.02.2011 N 03-03-06/1/52, от 20.04.2009 N 03-03-06/2/88, от 19.02.2009 N 03-03-06/2/25 и др.). Во избежание претензий со стороны налоговых органов целесообразно установить предполагаемый срок использования лицензионных прав с учетом срока, установленного ГК РФ (не менее 5 лет – п. 4 ст. 1235 ГК РФ), и учитывать расходы на приобретение права их использования равномерно в течение этого срока (письма Минфина России от 23.04.2013 N 03-03-06/1/14039, от 02.02.2011 N 03-03-06/1/52, от 23.10.2009 N 03-03-06/1/681, от 17.03.2009 N 03-03-06/2/48).

В бухгалтерском учете срок полезного использования НМА в виде лицензионных прав также устанавливается с учетом законодательных ограничений (норм ГК РФ) и намерений использовать данный НМА. Поэтому различий по периодам списания затрат на лицензионные права, как правило, не возникает.

Созданные собственными силами средства индивидуализации

В отличие от правил бухучета, в налоговом учете не предусмотрено исключение из состава НМА средств индивидуализации (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания и др.), созданных собственными силами (при условии, что их стоимость превышает 100тыс.руб.). В налоговом учете расходы на создание таких объектов признаются по мере начисления амортизации.

В бухгалтерском учете затраты на разработку собственными силами средств индивидуализации следует учитывать в составе управленческих или коммерческих расходов. Такие расходы признаются в составе финансового результата деятельности организации в том периоде, когда фактически возникают.

Таким образом, в отношении затрат на создание собственными силами средств индивидуализации возникает временная разница.

Стоимостной лимит

Нематериальные активы – амортизируемое имущество. Поскольку для амортизируемого имущества в налоговом учете установлен стоимостной лимит – 100 тыс.руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ), то к НМА относятся только объекты стоимостью свыше 100 тыс.руб. Затраты на приобретение или создание объектов, имеющих меньшую стоимость, признаются в налоговом учете в качестве «прочих расходов».

В бухгалтерском учете организация вправе самостоятельно установить для НМА стоимостной лимит с учетом существенности информации о таких активах (п. 7 ФСБУ 14/2022). Затраты на приобретение или создание объектов, имеющих стоимость ниже лимита, признаются в качестве расходов периода, в котором соответствующие затраты понесены.

За счет несовпадения стоимостных лимитов (или при отсутствии такого лимита в бухгалтерском учете) могут возникать временные разницы.

Кроме того, следует иметь в виду, что в налоговом учете расходы на приобретение исключительных прав на объекты стоимостью менее 100 тыс.руб. списываются не одновременно, а с учетом принципа равномерности, т.е. в течение срока действия прав (ст. 272 НК РФ). Поэтому даже при одинаковом стоимостном лимите возможны временные разницы между бухгалтерскими и налоговыми расходами.

Оценка стоимости НМА

В бухгалтерском учете первоначальной стоимостью считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта НМА в бухгалтерском учете (ФСБУ 26/2020).

В налоговом учете первоначальная стоимость НМА определяется как сумма расходов на их приобретение или создание и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Поэтому в общем случае стоимость НМА в бухгалтерском и налоговом учете совпадают.

Различия возникают:

1) Если в бухгалтерском учете при формировании первоначальной стоимости НМА учитываются перспективные скидки.

2) Если в бухгалтерском учете при формировании первоначальной стоимости НМА учитываются отсрочки (рассрочки) по оплате.

3) Если в налоговом учете применяется повышающий коэффициент при формировании первоначальной стоимости НМА в виде исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных, включенные в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных.

- в 2023-2024гг. можно было применить коэффициент 1,5, если такие программы и базы данных относились к сфере искусственного интеллекта (п. 1, 3 ст. 257, пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- с 2025г. повышающий коэффициент к расходам на НМА в виде исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных увеличен до 2. При этом наличие признака отнесения программы к сфере искусственного интеллекта не требуется, достаточно ее включения в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных. Кроме того, с 2025г. повышающий коэффициент можно использовать также в отношении расходов на адаптацию и модификацию этих программ и баз данных.

В этом случае возникает постоянная разница, которая при методе отсрочки отражается по мере начисления амортизации объекта.

Если НМА получен безвозмездно или обнаружен в ходе инвентаризации, то у организации отсутствуют расходы на приобретение НМА. В этом случае стоимость НМА в налоговом учете определяется в размере дохода, признанного для налогообложения при получении данного объекта, с учетом дополнительных расходов, связанных с доведением его до состояния, пригодного для использования (п. 6 ст. 252 НК РФ).

При безвозмездном получении имущественных прав (к которым относятся НМА) доход для целей налогообложения определяется в размере наибольшей из двух величин: рыночной стоимости полученного объекта или его остаточной стоимости по данным передающей стороны.

При этом в целях налогообложения

1) не учитывается доход при безвозмездном получении НМА (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ):

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;
- от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

при условии, что в течение года со дня получения подаренный объект не передается третьим лицам.

Если доход при безвозмездном получении НМА не признается, стоимость данного объекта в налоговом учете равна нулю.

2) не учитываются (п. 3.6 ст. 251 НК РФ):

- доходы в виде имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выявленных в ходе проведенной инвентаризации с 1 января 2022 года по 31 декабря 2024 года включительно,
- а если налогоплательщик включен по состоянию на 01.01.2022г. в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства, - с 01.01.2022г. по 31.12.2026 г. включительно.

Поэтому при выявлении таких объектов НМА их первоначальная стоимость признается в налоговом учете равной нулю.

Амортизация НМА

В налоговом учете не относятся к амортизируемому имуществу приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на их приобретение оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора

(пп. 8 п. 2 ст. 256 НК РФ). Затраты на приобретение таких НМА включаются в налоговые расходы по мере начисления платежей.

В бухучете по таким НМА начисляется амортизация исходя из срока полезного использования, который устанавливается с учетом срока действия договора.

В этой ситуации возникают временные разницы, если договором предусмотрены не равные или не ежемесячные периодические платежи.

Если же договором предусмотрены равные ежемесячные платежи, суммы бухгалтерских и налоговых расходов будут совпадать. Таким образом, разниц между бухгалтерским и налоговым учетом по расходам (при методе отсрочки) быть не должно.

В бухгалтерском учете для начисления амортизации организация должна определить срок полезного использования и ликвидационную стоимость объекта.

Срок полезного использования объекта НМА в бухучете организация устанавливает исходя из срока действия прав на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации или лицензии на осуществление отдельных видов деятельности, а также ожидаемого периода использования объекта с учетом установленных ограничений, намерений руководства организации и ожидаемого морального устаревания объекта (п. 31 ФСБУ 14/2022).

В налоговом учете срок полезного использования объекта НМА также определяется исходя из ограничения срока действия исключительных прав на объекты. Но по всем нематериальным активам, за исключением исключительных прав на средства индивидуализации (товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров, фирменное наименование), организация вправе установить любой срок полезного использования не менее двух лет (п. 2 ст. 258 НК РФ).

За счет различных сроков полезного использования могут возникать временные разницы.

В отношении НМА с неопределенным сроком использования амортизация не начисляется (п. 33 ФСБУ 14/2022). В налоговом учете, если определить срок полезного использования объекта НМА невозможно, то нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности организации) (п. 2 ст. 258 НК РФ). В этом случае возникают временные разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью.

В налоговом учете понятие «ликвидационная стоимость» отсутствует.

В бухгалтерском учете в общем случае ликвидационная стоимость объекта НМА также считается равной нулю. Исключения, когда требуется установить ликвидационную стоимость НМА, установлены только для трех случаев (п. 36 ФСБУ 14/2020):

- а) договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации объект НМА в конце срока его полезного использования;
- б) существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ликвидационную стоимость;
- в) существует высокая вероятность того, что активный рынок для такого объекта будет существовать в конце срока его полезного использования.

При использовании в расчете ликвидационной стоимости НМА возникает временная разница за счет разных сумм амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

Организации вправе применять в налоговом учете коэффициент ускоренной амортизации до 3 в отношении НМА в виде исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных, включенных единый реестр российских программ и баз данных (пп. 5, 6 п. 2 ст. 259.6 НК РФ). При этом данное положение не распространяется на НМА, по которым организация установила срок полезного использования не исходя из ограничения срока действия прав, а любой, не менее 2 лет (абз. 2 п. 2 ст. 258 НК РФ). Повышенный коэффициент можно использовать в тех отчетных (налоговых) периодах, в течение которых НМА состоит в едином реестре российских программ и баз данных. При использовании такого повышающего коэффициента возникают временные разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью.

В соответствии с Налоговым кодексом начисление амортизации НМА начинается с первого числа месяца, следующего за вводом объекта в эксплуатацию, и прекращается с первого числа месяца, следующего за выбытием объекта или полным списанием его стоимости.

В бухгалтерском учете в общем случае начисление амортизации производится с даты признания объекта в бухгалтерском учете и прекращается с момента его списания (п. 38 ФСБУ 14/2022). Но при этом допустим и такой же порядок, как в налоговом учете, то есть с 1-го числа следующего месяца. В этом случае различий с налоговым учетом не будет.

Модернизация НМА

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете затраты на улучшение (модернизацию) НМА увеличивают первоначальную стоимость объекта. При этом начисление амортизации в период проведения модернизации не приостанавливается (приостановка начисления амортизации по НМА на время их модернизации в налоговом учете предусмотрена только для основных средств, п. 3 ст. 256 НК РФ).

Но после завершения модернизации в налоговом учете амортизация начисляется по прежним нормам, поскольку увеличить СПИ в пределах амортизационной группы после модернизации можно только по основным средствам. А в бухгалтерском учете после завершения модернизации амортизация начисляется с учетом изменения СПИ, ликвидационной стоимости, способа амортизации.

В результате возникают временные разницы.

6.5. Отложенные налоги при учете аренды

В бухгалтерском учете в соответствии с ФСБУ 25/2018 арендатор на дату начала аренды признает право пользования арендованным активом и обязательство по аренде.

Право пользования предметом аренды оценивается по фактической стоимости, включающей:

- 1) величину первоначальной оценки обязательства по аренде, исходя из приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату начала аренды;
- 2) арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды;
- 3) затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
- 4) величину оценочного обязательства, которое в будущем, при возврате предмета аренды, необходимо будет исполнить арендатору исходя из условий договора (обязательство по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению предмета аренды и т.п.).

По активам, которые подлежат амортизации, ППА списывается через амортизацию в течение срока их полезного использования (п. 17 ФСБУ 25/2018). Срок полезного использования устанавливается в общем порядке, который применяется для основных средств.

Расходы по договорам аренды (лизинга) в бухгалтерском и налоговом учете:

| Показатели | Бухгалтерский учет ФСБУ 25/2018 | Налоговый учет | |
|--------------------------|---|---|--|
| | | Договоры, заключенные до 31.12.2021г., если предмет лизинга на балансе лизингополучателя | Договоры, заключенные до 31.12.2021г., если предмет лизинга на балансе лизингодателя. + Договоры с 01.01.2022 |
| Предмет аренды (лизинга) | На счете 01 ППА | В бухучете предмет лизинга на счете 01 | В бухучете предмет аренды (лизинга) на счете 001 |
| Оценка актива | ППА= приведенная стоимость арендных платежей (включая выкупную сумму) + аванс + оценочные обязательства | Первоначальная стоимость предмета лизинга = сумме расходов лизингодателя на приобретение предмета лизинга | - |
| Расходы | Амортизация ППА исходя из планируемого СПИ (если нет выкупа, то не более срока аренды) | 1. Амортизация предмета лизинга: ▪ СПИ по Классификатору (ПП №1 от 01.01.2002), ▪ повышающий коэффициент амортизации до 3. 2. (Лизинговый платеж без учета выкупной суммы) – (амортизация). За срок лизинга общая сумма учтенных расходов не должна превысить общую сумму лизинговых платежей по договору | Арендный платеж или Лизинговый платеж без учета выкупной суммы |

Для целей налогообложения с 01.01.2022г. арендатор должен признавать в «прочих расходах» арендные (лизинговые) платежи в размере, установленном договором, за минусом выкупной стоимости (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Таким образом, при основном способе учета аренды в бухгалтерском и налоговом учете арендатора возникает комплекс временных разниц.

Новые правила налогового учета расходов не касаются договоров лизинга, заключенных до 31.12.2021 года (статья 2 закона №382-ФЗ). Однако по ним и раньше, до изменения правил бухгалтерского учета, существовали различия между бухгалтерским и налоговым учетом.

В учете арендодателя временные различия возникают в случае, когда аренда классифицируется в качестве финансовой. При финансовой аренде на дату предоставления арендатору объекта арендодатель должен списать данный объект с баланса и одновременно отразить в бухучете в качестве актива инвестицию в аренду. Инвестиция в аренду оценивается по чистой стоимости, которая определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости, включающей сумму причитающихся арендодателю будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.

В налоговом учете при передаче основных средств в аренду арендодатель по-прежнему начисляет по ним амортизацию, а в качестве дохода признает начисленную по условиям договора арендную плату.

Кроме того, если договор предусматривает выкуп, то в бухучете в расчет чистых инвестиций в аренду включается и выкупная сумма. А в налоговом учете доход от выкупа признается только на дату выкупа, то есть передачи права собственности.

Таким образом, при финансовой аренде в учете арендодателя формируется ряд временных различий, которые погашаются за время действия договора аренды (а в случае аренды с выкупом - с учетом операций выкупа).

6.6. Постоянные и временные различия при учете нормируемых расходов

При учете нормируемых расходов (расходы на рекламу, представительские расходы) отложенный налоговый актив в части не признанных в отчетном периоде расходов следует признавать только в случае, когда у организации есть обоснованные предположения о возможности признания этих расходов (и соответственно, списания ОНА) до конца налогового периода. Если рекламные или представительские мероприятия проводятся в четвертом квартале, то на сверхнормативную часть расходов отложенный налоговый актив не создается, а признается постоянный налоговый расход.

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

| Вид расходов | Сумма, руб. | НДС, руб. | Итого, руб. |
|--------------------------------|-------------|-----------|-------------|
| Аренда зала | 50 000 | 10 000 | 60 000 |
| Продукты и алкогольные напитки | 18 000 | 3 600 | 21 600 |
| Культурная программа | 11 000 | 2 200 | 13 200 |
| Всего | 79 000 | 15 800 | 94 800 |

Расходы на оплату труда организации составили в первом полугодии 700 тыс. руб., за 9 месяцев 1 200 тыс. руб., за год – 1 600 тыс. руб.

Расходы на культурную программу не учитываются для налога на прибыль. Соответствующая сумма НДС к вычету не принимается, в налоговых расходах не учитывается.

| Отчетный (налоговый) период | Расходы на оплату труда | Предельная сумма представительских расходов | Предельная сумма НДС к вычету |
|-----------------------------|-------------------------|---|-------------------------------|
| Полугодие | 700 000 | 28 000 | 5 600 |
| 9 месяцев | 1 200 000 | 48 000 | 9 600 |
| Год | 1 600 000 | 64 000 | 12 800 |

Июнь

1. Учтены представительские расходы Д 26 К 76 79 000 руб.
2. Учтен НДС, предъявленный поставщиками по счетам-фактурам Д 19 К 68 15 800 руб.
3. Сформирован ПНР по расходам на культурные мероприятия, не признаваемым для налога на прибыль: $11\ 000 \times 0,2 = 2\ 200$ руб. Д 99 К 68 2 200 руб.
4. Сформирован ОНА по сверхнормативным представительским расходам: $(68\ 000 - 28\ 000) \times 0,2 = 8\ 000$ руб. Д 09 К 68 8 000 руб.
5. Принят к вычету НДС в пределах расходов, принимаемых для налога на прибыль: Д 68 К 19 5 600 руб.
6. Списан на финансовые результаты, не учитываемые для налога на прибыль, НДС по расходам на культурную программу Д 91 не уч. К 19 2 200 руб.

7. Учен ПНР в части НДС по расходам на культурную программу: $2\,200 \times 0,2 = 440$ руб.

Д 99 К 68 440 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: $9\,600 - 5\,600 = 4\,000$ руб. Д 68 К 19 4 000 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: $12\,800 - 9\,600 = 3\,200$ руб. Д 68 К 19 3 200 руб.

3. Списан 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: $13\,600 - 12\,800 = 800$ руб. Д 91 не уч. К 19 800 руб.

5. Сформирован ПНР в части НДС по сверхнормативным представительским расходам: $800 \times 0,2 = 160$ руб.
Д 99 К 68 160 руб.

6.7. Постоянные и временные разницы при учете убытков по итогам года

Пример (метод отсрочки).

В 2024 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 2025 году по итогам 1 квартала прибыль в бухгалтерском учете - 9 млн. руб.,

в налоговом учете -10 млн. руб. Разница - за счет расходов, не учитываемых для налогообложения.

| Операции (конец проводки не показан, полная оборотка не формируется) | сч.09 | | сч.68 | | сч.99 | | сч.84 | |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|-------|
| | Д | К | Д | К | Д | К | Д | К |
| 2024 год | | | | | | | | |
| Бухгалтерский убыток | | | | | | | 14 000 | |
| Условный доход: 20% от суммы бухгалтерского убытка | | | 2 800 | | | 2 800 | | |
| ПНР: 20% от разницы между бухгалтерским и налоговым убытком (бухгалтерский убыток приведен к размеру налогового) | | | | 400 | 400 | | | |
| ОНА: 20% от налогового убытка | 2 400 | | | 2 400 | | | | |
| ИТОГО 2024 год | 2 400 | | 2 800 | 2 800 | 400 | 2 800 | 0 | 0 |
| Реформация баланса | 2 400 | | | | 2 400 | | 14 000 | 2 400 |
| Входящее сальдо 2025 года | 2 400 | | | | | | 11 600 | |
| Прибыль в бухгалтерском учете | | | | | | 9 000 | | |
| Условный расход | | | | 1 800 | 1 800 | | | |
| ПНР: 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 не более, чем на 50%) | | 1 000 | 1 000 | | | | | |

Следует помнить, что признание отложенного налогового актива предполагает возможность получения в будущем экономических выгод от его списания в целях налогообложения. Но если организация в течение многих лет постоянно имеет убыток, а планы выхода из убыточного состояния отсутствуют, актив в виде не погашенного налогового убытка признавать не корректно.

7. Учет временных разниц, не влияющих на прибыль текущего периода

Отложенные налоги могут относиться:

- на финансовые результаты отчетного периода, если временная разница вызвана статьей, относимой на прибыль или убытки данного года;
- на капитал, если временная разница вызвана статьей, относимой на добавочный капитал (дооценка основных средств);
- на прибыль/убыток прошлых лет, если временная разница вызвана статьей, относимой на совокупный финансовый результат (изменение учетной политики, ретроспективное исправление ошибок).

В связи с этим необходимо делать отдельные расчеты временных разниц:

- исходя из сопоставления бухгалтерской и налоговой стоимости активов и обязательств, которые влияют на прибыль текущего периода;
- исходя из сопоставления бухгалтерской и налоговой стоимости активов и обязательств, которые не влияют на прибыль текущего периода. Это операции, которые учитываются по счету 83 или счету 84:
 - переоценка ОС и НМА (счет 83);
 - корректировка показателей при ретроспективном пересчете в связи с изменением бухгалтерской учетной политики (счет 84);
 - исправление в бухучете существенных ошибок (счет 84).

Пример 1. Изменение учетной политики: исключение объекта из состава НМА в связи с переходом к ФСБУ 14/2022

Организация приобрела в июне 2023 г. исключительное право на промышленный образец за 80 тыс.руб. (без учета НДС). Планируемый срок использования - 20 месяцев.

Июнь 2023г.:

Д 08 К 76 80 000 руб. - учтены капвложения в НМА

Д 04 К 08 80 000 руб. - оприходован НМА

Д 19 К 76 16 000 руб. - учтен НДС

Д 68 К 19 16 000 руб. - принят к вычету НДС

В налоговом учете исключительные права на результаты интеллектуальной деятельностью стоимостью менее 100 тыс.руб. не признаются амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК), а учитываются полностью в составе материальных расходов (ст. 254 НК РФ).

Д 99 К 77 80 000 x 20% = 16 000 - сформировано ОНО

Июль - декабрь 2023г.

Д 20 К 05 4 000 x 6мес. = 24 000 руб. - начислена амортизация НМА

Д 77 К 99 24 000 x 20% = 4 800 руб. - списано ОНО за июль - декабрь

Организация переходит на ФСБУ 14/2022 с 01.01.2024г.

Стоимостной лимит для НМА утвержден в сумме 100 тыс.руб.

В межотчетную дату (31.12.2023 – 01.01.2024)

1) списана балансовая стоимость НМА: Д 84 К 04 80 000 руб. Д 05 К 84 24 000 руб.

2) списана оставшаяся часть ОНО: Д 77 К 84 11 200 руб. (16 000 – 4 800)

Пример 2. Исправление существенных ошибок в бухгалтерском учете

Организация в 2022 году неправильно определила в бухгалтерском учете срок полезного использования основного средства, в результате чего в бухгалтерском учете сумма амортизации за год занижена на 250 тыс. руб. Ошибка обнаружена в 2024 году. Ошибка существенная.

В налоговом учете амортизация начислена правильно.

Существенная ошибка прошлых лет исправляется проводкой:

Д 84 К 02 500 000 руб. – доначислена амортизация за 2022 и 2023 годы.

Из-за исправления ошибки возникает временная вычитаемая разница, на основании которой формируется ОНА:

Д 09 К 84 500 000 x 0,2 = 25 000

В отчетном году организация уменьшает ОНА:

Д 99 К 09 500 000 x 0,2 = 25 000