

**ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ
ПРИМЕНЕНИЯ ПБУ 18/02
В 2025 ГОДУ**

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 дату формирования ОНА.

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 дату формирования ОНО.

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.

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 (п. 16 ПБУ 18/02). Так, если в соответствии с налоговым законодательством организация применяет к разным видам деятельности (доходам) разные ставки налога на прибыль, то расчет временных разниц и отложенных налогов необходимо проводить по каждому из видов деятельности с применением ставки налога на прибыль, исходя из которой в дальнейшем будут погашаться возникшие вычитаемые или налогооблагаемые временные разницы.

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 18.12.2024 N 07-04-09/128024).

Например, если ОНА и ОНО были сформированы в период действия ставки 25%, а с 01.10.2025г. организация получает право на применение льготной ставки в размере 10%, то 30.09.2025г. необходимо в соответствующей пропорции уменьшить балансовую стоимость всех числящихся в учете ОНА и ОНО:

$Д\ 09\ К\ 99 = ОНА \times 0,4$ - уменьшение ОНА за счет снижения ставки налога на прибыль.

$Д\ 99\ К\ 77 = ОНО \times 0,4$ - уменьшение ОНО за счет снижения ставки налога на прибыль.

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 x Нст	Д 68 К 77	Д 77 К 68
	НУ > БУ В НУ раньше, чем в БУ	Вычитаемая (ВВР)	ОНА = = ВВР x Нст	Д 09 К 68	Д 68 К 09
Расходы	НУ < БУ В НУ позже, чем в БУ	Вычитаемая (ВВР)	ОНА = = ВВР x Нст	Д 09 К 68	Д 68 К 09
	НУ > БУ В НУ раньше, чем в БУ	Налогооблагаемая (ВНР)	ОНО = = ВНР x Нст	Д 68 К 77	Д 77 К 68

Пример. В бухгалтерском учете в январе 2025г. создан резерв на гарантийный ремонт в сумме 100тыс. 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 $100\ 000 \times 0,25 = 25\ 000$ руб.:

$Д\ 09\ К\ 68\ 25\ 000=$.

В марте 2026г. произведен гарантийный ремонт на сумму 60 000 руб. Данные расходы учитываются для налогообложения. Списывается соответствующая часть ОНА ($60\,000 \times 0,25 = 15\,000$ руб.):
Д 68 К 09 15 000=

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 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.

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.

Пример 2. В бухгалтерском учете создано оценочное обязательство под отпуска в сумме 100 тыс.руб.

В налоговом учете резерв предстоящих расходов на отпуска не создается.

При начислении отпускных в налоговом учете (и погашении оценочного обязательства в бухгалтерском учете) налогооблагаемая прибыль будут уменьшена на 100 тыс.руб. Сумма, которая не будет вычитаться в целях налогообложения = 0. Значит, налоговая стоимость данного обязательства = 0.

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 × Нст.	Д 99 К 77	Д 77 К 99
	НУ > БУ	Вычитаемая (ВВР)	ОНА = = ВВР × Нст.	Д 09 К 99	Д 99 К 09
Обязательство	НУ < БУ	Вычитаемая (ВВР)	ОНА = = ВВР × Нст.	Д 09 К 99	Д 99 К 09
	НУ > БУ	Налогооблагаемая (ВНР)	ОНО = = ВНР × Нст.	Д 99 К 77	Д 77 К 99

Пример 3. В бухгалтерском учете в январе 2025г. 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 2026 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
31.12.2025	100	0	ВВР ОНА = $100 \times 0,25 = 25$	Д 09 К 99 25	
31.12.2026	40	0	ВВР ОНА = $40 \times 0,25 = 10$		Д 99 К 09 25 - 10 = 15

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:

$$\text{ПНР} = (\text{постоянная налогооблагаемая разница}) \times (\text{ставка налога}) \quad \text{ПНР} = \text{Д } 99 \quad \text{К } 68$$

$$\text{ПНД} = (\text{постоянная вычитаемая разница}) \times (\text{ставка налога}) \quad \text{ПНД} = \text{Д } 68 \quad \text{К } 99$$

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:

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} \times (\text{ставка налога на прибыль}) \quad \text{ОНА} = \text{Д } 09 \quad \text{К } 68$$

$$\text{ОНО} = \text{ВНР} \times (\text{ставка налога на прибыль}) \quad \text{ОНО} = \text{Д } 68 \quad \text{К } 99$$

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:

УР/УД = (бухгалтерская прибыль /убыток до налогообложения) x (ставка налога на прибыль)

и делается проводка: УР = Д 99 К 68 или УД = Д 68 К 99

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

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

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 = (прибыль до налогообложения) – (УР + ПНР – ПНД) = (прибыль до налогообложения) – (ТНП + ОНО - 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).

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.

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. При этом 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»).

Сумма отложенного налога по итогам отчетного периода приводится в строке 2412 отчета о финансовых результатах.

Для заполнения отчета о финансовых результатах при расчете отложенного налога за отчетный 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).

6. Сумма расхода (дохода) по налогу на прибыль (РНП (ДНП), строка 2410 отчета о финансовых результатах) формируется на счете 99 «Прибыли и убытки» из двух составляющих:

- текущего налога на прибыль (строка 2411 ОФР) ;
- изменения отложенного налога на прибыль (строка 2412 ОФР)

$$\text{РНП (ДНП)} = \text{ТНП} + \Delta \text{ОНП}$$

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

Сумма текущего налога на прибыль (строка 2411) 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. Правильность проведенных расчетов проверяется по формуле: РНП (ДНП) = УР + ПНР – ПНД.

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

8. В случае изменения временных разниц в связи с операциями, результаты которых не включаются в бухгалтерскую прибыль (убыток) (переоценка внеоборотных активов, курсовые разницы по зарубежной деятельности и др.), образующийся отложенный налог относится на тот счет, на который относятся результаты самих операций:

- счет 83 «Добавочный капитал» - временные разницы при переоценке внеоборотных активов, курсовые разницы по зарубежной деятельности;
- счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - временные разницы в связи с изменением бухгалтерской учетной политики или исправлением существенных ошибок прошлых лет.

Такой отложенный налог не учитывается при формировании чистой прибыли за отчетный период, но учитывается при формировании совокупного финансового результата за этот период.

4. Пример учета расчетов по налогу на прибыль

Первоначальная стоимость основных средств 600 тыс.руб., срок полезного использования в бухгалтерском учете 5 лет, в налоговом учете – 3 года.

В предшествующем году в бухгалтерском учете сформированы

- резерв под отпуска 120 тыс.руб.,
- резерв по сомнительным долгам 100 тыс. руб.
- резерв под обесценение запасов на сумму 50 тыс.руб.

В налоговом учете данных резервов нет.

В налоговом учете создан резерв на ремонт основных средств - 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 бухгалтерском учете расходы на производство и реализацию – 670 тыс. руб., прочие расходы – 230 тыс. руб., в том числе:

- 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 первому 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 первому году работы созданы:
 - резерв на гарантийный ремонт на сумму 40 тыс. руб.,
 - резерв по сомнительным долгам в размере 50 тыс. руб.

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 (внереализационные) 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 (внереализационные) 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
	125	2,5	15	77,5	30	160

Отчет о финансовых результатах

Наименование показателя	Код строки	За 2025	За 2024
Выручка	2110	1300	1000
Себестоимость продаж	2120	(670)	(550)
Валовая прибыль (убыток)	2100	630	450
Прочие доходы	2340	100	100
Прочие расходы	2350	(230)	(150)
Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения	2300	500	400
Налог на прибыль организаций	2410	(112,5)	(88)
в том числе:			
текущий налог на прибыль организаций	2411	(160)	(114)
отложенный налог на прибыль организаций	2412	47,5	33
Чистая прибыль (убыток)	2400	387,5	312

ТНП = УР + ПНР - ПНД + (ОНА – ОНО) = 125 + 2,5 - 15 + (77,5 - 30) = 160 тыс. руб.

Отложенный налог: ОН = (ОНА – ОНО) = 77,5 - 30 = 47,5 тыс. руб.

Расход по налогу на прибыль:

РНП = ТНП – ОН = 160 – 47,5 = 112,5 тыс. руб.

ЧП = (Прибыль до налогообложения) - РНП = 500 – 112,5 = 387,5 тыс. руб.

2. Расчет балансовым методом

Бухгалтерский баланс на конец года отчетного 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	32,5	32,5	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	539,5	240,5	Оценочные обязательства (резерв под отпуска)	210	120
			Кредиторская задолженность	80	477
БАЛАНС	1402	1323	БАЛАНС	1402	1323

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

Статьи Баланса	Балансовая стоимость	Налоговая стоимость	Временные разницы		Отложенные налоги	
			ВВР	НВР	ОНА	ОНО
АКТИВЫ						
Основные средства	360	200		160		40
Запасы	270	350	80		20	
Дебиторская задолженность (за вычетом резерва по сомнительным долгам)	200	450	250		62,5	
Убыток от реализации ОС, подлежащий погашению в следующих периодах	0	40	40		10	
ИТОГО по активам			210		42	
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
Оценочные обязательства (резерв на отпуска)	210		210		52,5	
Резерв на ремонт основных средств		100	0	100		25
ИТОГО по обязательствам			110		22	
Вариант 1. Если в учете и отчетности отражаются отдельно ОНА и ОНО. Всего:			580	260	145	65
Вариант 2. Если в учете и отчетности отражается общий результат (одна проводка: ОНА или ОНО)			320		80	

Расчет изменения отложенных налогов за отчетный год

	ОНА			ОНО		
	Начало года	Конец года	Изменение	Начало год	Конец года	Изменение
АКТИВЫ						
Основные средства				20,0	40,0	20,0
Запасы	12,5	20,0	7,5			
Дебиторская задолженность	25,0	62,5	37,5			
Убыток от реализации основного средства, подлежащий погашению в следующих периодах	0,0	10,0	10,0			
ИТОГО	37,5	92,5	55,0	20,0	40,0	20,0
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
Оценочные обязательства	30,0	52,5	22,5			
Резерв на ремонт основных средств			0,0	15,0	25,0	10,0
ИТОГО	30,0	52,5	22,5	15,0	25,0	10,0
Вариант 1. Если в учете и отчетности отражается отдельно ОНА и ОНО. Всего за год:						
по счету 09	67,5	145,0	77,5	Д 09 К 99		
по счету 77				35,0	65,0	30,0
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	32,5	80,0	47,5	Д 09 К 99		

Бухгалтерский баланс с учетом отложенных налогов на конец отчетного года:

Вариант 1: в балансе отражаются и ОНА, и ОНО

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	145	67,5	Нераспределенная прибыль отчетного года	388	312
Дебиторская задолженность (за вычетом резерва по сомн. долгам)	200	270	Текущий налог на прибыль	160	114
Денежные средства	539,5	240,5	Оценочные обязательства (резерв под отпуска)	210	120
			Кредиторская задолженность	80	477
			ОНО	65	35,0
БАЛАНС	1514,5	1358	БАЛАНС	1514,5	1358

Вариант 2: В балансе отражается общий результат - ОНА или ОНО

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	80	32,5	Нераспределенная прибыль отчетного года	388	312
Дебиторская задолженность (за вычетом резерва по сомн. долгам)	200	270	Текущий налог на прибыль	160	114
Денежные средства	539,5	240,5	Оценочные обязательства (резерв под отпуска)	210	120
			Кредиторская задолженность	80	477
БАЛАНС	1449,5	1323	БАЛАНС	1449,5	1323

Отчет о финансовых результатах:

Наименование показателя	Код строки	За	За
		2025	2024
Выручка	2110	1300	1000
Себестоимость продаж	2120	(670)	(550)
Валовая прибыль (убыток)	2100	630	450
Прочие доходы	2340	100	100
Прочие расходы	2350	(230)	(150)
Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения	2300	500	400
Налог на прибыль организаций	2410	(112,5)	(88)
в том числе:			
текущий налог на прибыль организаций	2411	(160)	(114)
отложенный налог на прибыль организаций	2412	47,5	33
Чистая прибыль (убыток)	2400	387,5	312

Расчет чистой прибыли:

Из налоговой декларации берется текущий налог на прибыль: $ТНП = 640 \times 0,25 = 160$ тыс. руб.

Расход по налогу на прибыль за период: $РНП = ТНП - ОН = 160 - 47,5 = 112,5$ тыс. руб.

Чистая прибыль = (прибыль до налогообложения) – РНП = $500 - 112,5 = 387,5$ тыс. руб.

Объяснение различия между расходом по налогу на прибыль (РНП) и налогом, рассчитанным из бухгалтерской прибыли (УР): Условный расход: $УР = 500 \times 0,25 = 125$ тыс. руб.

ПНР = (сумма сверхнормативных расходов) $\times$ (ставка налога) = $10 \times 0,25 = 2,5$ тыс. руб.

ПНД = (доходы, не учитываемые для налогообложения) x (ставка налога) = 60 x 0,25 = 15 тыс. руб.

Расход по налогу на прибыль: РНП = УР + ПНР – ПНД = 125 + 2,5 - 15 = 112,5 тыс. руб.

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

Основные причины возникновения постоянных и временных разниц в учете запасов, основных средств и НМА в связи с применением новых ФСБУ:



5.1. 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 ВНР 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 ВНР 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 ВНР 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 НВР 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 сентябре для офисных целей (управленческих нужд) 100 пачек бумаги.

Цена одной пачки 200 руб. плюс НДС 40 руб.

В сентябре 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 июне учтена стоимость 10 пачек бумаги (2 000 руб.).

На 30.09:

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 25% = 4 500 руб.

Пример 2. Оценка запасов, остающихся при выбытии основных средств.

В бухгалтерском учете запасы, остающиеся от выбытия внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, оцениваются по наименьшей из 2-х величин:

- стоимость аналогичных запасов, приобретенных (созданных) организацией в рамках обычного операционного цикла;
- балансовая стоимость списываемых активов + затраты на демонтаж, разборку объектов, извлечение мат. ценностей и приведение их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

Материальные ценности от ликвидации ОС принимают к учету за счет балансовой стоимости выбывающего объекта одновременно с его списанием с учета. Ни в каком случае оприходование извлекаемых ценностей без факта их продажи не может приводить в бухгалтерском учете к признанию дохода (Рекомендации БМЦ Р-63/2015-КпР «Материальные ценности от ликвидации основных средств», Р-138/2022-КпР «Ценности от выбытия и содержания основных средств»). Доход в виде выгоды от рыночной стоимости извлечённых ценностей должен признаваться в соответствии с условиями признания, установленными в ПБУ 9/99, т.е. только при фактической продаже этих ценностей. Доход не может быть признан раньше его фактического получения.

В налоговом учете ТМЦ, полученные при ликвидации основного средства, оцениваются по рыночной стоимости, в таком же размере признается доход (п. 2 ст. 254, п. 13 ст. 250 НК РФ).

Пример. При демонтаже оборудования оприходованы запасные части.

Первоначальная стоимость оборудования 60 000 руб., начислена амортизация 56 000 руб.

Затраты на демонтаж составили 1 000 руб.

Рыночная стоимость данных запчастей составляет 9 000 руб.

Балансовая (остаточная) стоимость оборудования + затраты на демонтаж =
= (60 000 – 56 000) + 1 000 = 5 000 руб.

5 000 < 9 000. Следовательно, запчасти приходятся в бухучете по стоимости 5 000 руб.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списана первоначальная стоимость оборудования	01 «Выбытие»	01	60 000
Списана амортизация оборудования	02	01 «Выбытие»	56 000
Учтены расходы на демонтаж	01 «Выбытие»	70, 69	1 000
Оприходованы запчасти	10	01 «Выбытие»	5 000
Определен финансовый результат от выбытия оборудования	91.2	01 «Выбытие»	0

В налоговом учете полученные МПЗ приходятся по рыночной стоимости = 9 000 руб. При этом одновременно признается доход в той же сумме.

При балансовом методе ВВР по оценке запасов:

$$\text{ОНА} = (9\,000 - 5\,000) \times 0,25 = 1\,000 \quad \text{Д 09 К 99 1\,000=}$$

5.2. Постоянные и временные разницы в учете основных средств и НМА

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

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 НВР ОНО
Начисление амортизации с учетом ликвидационной стоимости	$A_o = (С_{бал.} - С_{ликв.}) / СПИ_{ост.} = (С_{перв.} - \Sigma A_o - Обесц. - С_{ликв.}) / СПИ_{ост.}$	$A_o = С_{перв.} / СПИ$	Если A_o БУ > НУ ВВР ОНА Если A_o НУ > БУ НВР 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	• Консервация на срок > 3 месяцев; • Реконструкция и модернизация > 12 месяцев	Если стоимость НУ > БУ ВВР ОНА Если стоимость БУ > НУ НВР ОНО

В общем случае стоимость ОС и НМА в бухгалтерском и налоговом учете совпадает.

Различия возникают:

- 1) Если в бухгалтерском учете при формировании первоначальной стоимости ОС/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:
 - основного средства, которое на дату ввода в эксплуатацию в единый реестр российской радиоэлектронной продукции и относящихся к сфере искусственного интеллекта;
 - основного средства, которое на дату ввода в эксплуатацию включено в перечень российского высокотехнологичного оборудования (Письмо Минфина России от 08.08.2023 № 03-03-06/1/74309). Перечень такого оборудования утвержден Распоряжением Правительства РФ от 20.07.2023 N 1937-р (с изменениями, внесенными Распоряжением Правительства РФ от 16.12.2024 N 3777-р);
 - 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 при условии отнесения программ, к сфере искусственного интеллекта).

При приобретении и вводе в эксплуатацию таких объектов с 01.01.2025г. можно применить при формировании их первоначальной стоимости повышающий коэффициент 2. В этом случае возникает постоянная разница, которая при методе отсрочки отражается по мере начисления амортизации объекта.

Если объект ОС/НМА получен безвозмездно или обнаружен в ходе инвентаризации, то его стоимость в налоговом учете определяется в размере дохода, признанного для налогообложения при получении, с учетом дополнительных расходов, связанных с доведением его до состояния, пригодного для использования (п. 6 ст. 252 НК РФ).

При безвозмездном получении имущества и 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 имущества и имущественных прав (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.

Пример 1. Оценка стоимости основного средства с учетом ликвидационного обязательства

В декабре 2023 года организация на арендованном у города участке земли возвела здание склада. Затраты на строительство склада составили 7 000 тыс. руб. (без учета НДС).

Согласно условиям договора аренды срок аренды земли составляет 8 лет. После окончания данного срока организация обязана демонтировать склад и восстановить участок земли.

На момент завершения строительства ориентировочная оценка расходов на демонтаж здания склада и восстановление участка = 950 тыс. руб.

Ставка дисконтирования для оценки ликвидационного обязательства принимается = 7 %.

1. Создание оценочного обязательства на дату завершения строительства (31.12.2022)

1) Дисконтированная сумма оценочного обязательства = $950\,000 / (1 + 0,07)^8 = 552\,909$ руб.

Д 08 К 96 552 909 руб. — признано ликвидационное оценочное обязательство

Д 01 К 08 7 552 909 руб. — принято в эксплуатацию здание склада

2) Сформирован ОНА (обязательство в БУ > НУ):

Д 09 К 99 $552\,909 \times 20\% = 110\,581,8$ руб.

2. Корректировка оценочного обязательства на 31.12.2024г.

1) Величина оценочного обязательства пересмотрена в связи с приближением срока его исполнения (процентная составляющая): $950\,000 \text{ руб.} / (1 + 0,07)^7 = 591\,612$ руб.

Увеличение оценочного обязательства за счет процентной составляющей первоначальной оценки = $591\,612 - 552\,909 = 38\,703$ руб.: Д 91.2 К 96 38 703 руб.

2) В связи с изменением цен на восстановительные работы оценка ожидаемых затрат увеличилась на 80 000 руб. С учетом дисконтирования оценочное обязательство увеличивается на $80\,000 \text{ руб.} / (1 + 0,07)^7 = 49\,820$ руб.: Д 01 К 96 49 820 руб.

3) Доначислен ОНА Д 09 К 99 $(38\,703 + 49\,820) \times 20\% = 17\,704,6$ руб.

Пример 2. Временные разницы при оплате приобретенного ОС на условиях рассрочки.

Организация приобрела в январе 2025г. 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 $(130 - 100 = 30 \text{ млн.руб.})$. ВНР погашается по мере признания процентов в БУ.

Январь 2025г.:

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 – $30 \times 25\% = 7,5$ млн.руб. – сформировано ОНО на отсроченные проценты.

Январь 2026г., январь 2027г., январь 2028г. (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 – 2,5 млн.руб. – списано ОНО исходя из признанных процентов за рассрочку.

Пример 3. Перспективный учет скидок в первоначальной стоимости НМА

Предприятие приобрело в 2025г. лицензию на ПО для оборудования с ЧПУ стоимостью 500 тыс.руб.

В соответствии с планом обновления производственной линии в текущем году предприятию потребуется приобрести еще 4 аналогичных лицензии.

По условиям поставщика в случае приобретения у него в течение года продукции на сумму свыше 2 млн.руб. покупателю предоставляется скидка в размере 10% стоимости поставки.

При уверенности в выполнении условий получения премии (скидки) сумма капитальных вложений в приобретенный НМА определяется с учетом будущей скидки:

Д 08 К 60 450 000 руб. - с учетом премии (скидки) = $500\,000 \times 0,1 = 50\,000$ руб.

Д 04 К 08 450 000 руб. - оприходован НМА

В налоговом учете скидки (премии) признаются только тогда, когда выполнены все условия: подписан акт, или получены денежные средства, или дополнительная партия товара и т.п. Поэтому в случае перспективного признания в бухгалтерском учете скидок, связанных с приобретением НМА, возникают ВНР (оценка обязательства БУ < НУ, доход/меньший расход в виде скидки признается в б/у раньше, чем в н/у):

Д 99 К 77 $50\,000 \times 0,25 = 12\,500$ руб. – сформировано ОНО.

При получении скидки от продавца:

Д 77 К 99 12 500 руб. – списано ОНО

5.3. 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.

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 разницы между бухгалтерским и налоговым учетом.

В учете арендодателя временные разницы 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 разниц, которые погашаются за время действия договора аренды (а в случае аренды с выкупом - с учетом операций выкупа).

5.4. 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 22.11.2025г. услуги договорной стоимостью 1 000 долларов. Оплата за оказанные услуги поступила 15.04.2026г.

Сумма требования в валюте, \$	Дата	Курс ЦБ РФ, руб./\$	Оценка требования, руб.	Курсовая разница, руб.	
				положительная	отрицательная
1 000	22.11.2025	98,2	98 200		
1 000	30.11.2025	95,1	95 100		3 100
1 000	31.12.2025	99,2	99 200	4 100	
1 000	31.01.2026	97,5	97 500		1 700
1 000	28.02.2026	104,5	104 500	7 000	
1 000	31.03.2026	103,6	103 600		900
1 000	15.04.2026	108,1	108 100	4 500	
Итого				15 600	5 700

Финансовые /налоговые результаты	Бухгалтерский учет		Налоговый учет		Разница	ОНО	ОНА	Погашение ОНО	Погашение ОНА
	Доходы	Расходы	Доходы	Расходы					
4 квартал 2025г.									
Доход от реализации	98 200		98 200						
Внереализационный доход	4 100				4 100	1025			
Внереализационный расход		3 100			3 100		775		
Итого доходы/расходы за 2024г.	102 300	3 100	98 200	0		1025	775		
1 квартал 2026г.									
Внереализационный доход	7 000				7 000	1 750			
Внереализационный расход		2 600			2 600		650		
Итого за 1 квартал	7 000	2 600	0	0		1750	650		
2 квартал 2026г.									
Внереализационный доход	4 500		15 600		11 100			2775	
Внереализационный расход				5 700	5 700				1425
Итого по сделке	11 500	2 600	15 600	5 700					

5.5. Постоянные и временные разницы 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 2025г. 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 культурную программу не учитываются для налога на прибыль. Соответствующая сумма НДС к вычету не принимается, в налоговых расходах не учитывается.

Отчетный 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: $11\,000 \times 0,25 = 2\,750$ руб. Д 99 К 68 2 750 руб.
4. Сформирован ОНА по сверхнормативным представительским расходам: $(68\,000 - 28\,000) \times 0,25 = 10\,000$ руб. Д 09 К 68 10 000 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. Учтен ПНР в части НДС по расходам на культурную программу: $2\,200 \times 0,25 = 550$ руб.
Д 99 К 68 550 руб.

Сентябрь

1. Списан ОНА по представительским расходам, учитываемым для налога на прибыль по итогам 9 месяцев: $(48\,000 - 28\,000) \times 0,25 = 5\,000$ руб. Д 68 К 09 5 000 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: $(64\,000 - 48\,000) \times 0,25 = 4\,000$ руб. Д 68 К 09 4 000 руб.
2. Принят к вычету НДС по представительским расходам, учитываемым для налога на прибыль по итогам 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: $4\,000 \times 0,25 = 1\,000$ руб.
Д 99 К 09 1 000 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: $800 \times 0,25 = 200$ руб. Д 99 К 68 200 руб.

5.6. Постоянные и временные разницы при учете налоговых 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: 25% от налогового убытка (пересчет на 31.12.2024)	3 000			3 000				
ИТОГО 2024 год	3 000		2 800	3 400	400	2 800	0	0
Реформация баланса	3 000				2 400		14 000	2 400
Входящее сальдо 2025 года	3 000						11 600	
Прибыль в бухгалтерском учете						9 000		
Условный расход 25% от Пбухг				2 250	2 250			
ПНР: 25% от разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью				500	500			
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%)		3 000	3 000					
ИТОГО по итогам 1 квартала	0		3 000	2 750	2 750	9 000	11 600	

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.

6. 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

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 с 01.01.2024г. перешла на ФСБУ 14/2022. 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 2023 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 2025 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 2023 и 2024 годы.

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

Д 09 К 84 500 000 x 0,25 = 125 000

В отчетном году организация уменьшает ОНА: Д 99 К 09 500 000 x 0,25 = 125 000