**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение 4

1. Теоретические аспекты определения налога на прибыль предприятий и организаций 7

1.1. Экономическая сущность прибыли и ее роль в экономике 7

1.2. Особенности исчисления налога на прибыль организаций 12

2. Оценка действующей системы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета платежей по налогу на прибыль (на примере ОАО "КОМКОР") 21

2.1. Концепция ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" в практическом аспекте 21

2.2. Действующая практика взаимодействия бухгалтерского и 30

налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль в ОАО "КОМКОР" 31

2.3. Особенности распределения прямых расходов при учете налога на прибыль 51

2.4. Особенности отражения прочих операций в контексте налога на прибыль 57

2.5. Учет расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02) в "1С:Бухгалтерии 7.7" 70

Заключение 97

Список использованных источников 98

Приложения 103

# Введение

Выделение налогового учета как системы, совершенно обособленной от учета бухгалтерского, повлекло за собой множество проблем, связанных не только с соотношением методов оценки тех или иных объектов учета (налогового и бухгалтерского), но и с разночтениями при трактовке многих понятий и категорий.

25 глава НК РФ поставила вопрос о пути дальнейшего развития бухгалтерского учета в России. На практике сложилась двойственная ситуация. С одной стороны, Департаментом по методологии бухгалтерского учета Минфина декларируется переход на Международные стандарты финансовой отчетности и ориентация бухгалтерского учета на интересы собственников хозяйствующих субъектов. С другой стороны, НК РФ законодательно определяет и вводит в учетную практику такие понятия как "налоговый учет", "учетная политика организации для целей налогообложения", "аналитические регистры налогового учета", а также дает отличные от закрепленных в нормативных документах Минфина определения таких терминов как "доходы", "расходы", "выручка", "реализация", "основные средства", "прибыль" и т.д. В этих условиях практикующие бухгалтеры, начиная работу в 2002 финансовом году, задаются одним и тем же вопросом: предписаниями какого законодательства – бухгалтерского или налогового – следует руководствоваться при ведении учета?

Налог на прибыль наряду является составным элементом налоговой системы России и служит инструментом перераспределения национального дохода. Однако, в отличие от других значимых налогов, данный налог является прямым, т.е. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата.

В условиях современной экономики резко возрастает роль и значение системы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета, и, в частности, налога на прибыль предприятий и организаций.

Теме взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль предприятий и организаций посвящено множество научных работ и монографий известных ученых–экономистов: Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Акуленка Д.И., Большакова С. Н., Бакаева А.С., Лившица А.Я., Илларионова А., Лаврова А., Степанова Ю., Ереминой Т., Панскова В., Петрова Ю., Афониной С., Балабина В.И., Брызгалина А.В., Макарьевой В.И., Калининой Е.М., Камышанова П.И., Кирьяновой З.В., Козловой Е.П., Парашутина Н.В., Макарьевой В.И., Соловьевой О.В., Тишкова И.Е., Крейшиной М.И. и др.

Тем не менее сложившаяся экономическая ситуация в России обусловливает выдвижение данного вопроса, в ряд наиболее значимых и труднорешаемых проблем хозяйства, требующей тщательного изучения и постоянной доработки.

Все вышеизложенное и обусловило выбор темы настоящей дипломной работы и ее основную цель: дать масштабный системный анализ проблем взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль предприятий и организаций на примере конкретной организации.

Объектом исследования выбрано предприятие г.Москвы ОАО "КОМКОР".

Предметом исследования является система взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль организации.

В процессе изучения и обработки материалов применялись следующие методы экономических исследований: абстрактно–логический, монографический, экономико–статистический, расчетно–конструктивный, использовались основные приемы анализа.

Информационную основу работы составили годовые отчеты, первичная и годовая бухгалтерская отчетность ОАО "КОМКОР", расчеты налога от фактической прибыли, данные статистической отчетности предприятия ОАО "КОМКОР", специальная литература по исследуемой теме отечественных и зарубежных авторов.

Поставленная цель реализуется решением следующих задач:

1. Раскрыть сущность прибыли и ее налогообложения в рыночной экономике;
2. Проанализировать существующие аспекты взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль предприятий и организаций;
3. Проанализировать практику взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль предприятий и организаций на примере ОАО "КОМКОР";
4. Выявить проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль предприятий и организаций и дать рекомендации по его совершенствованию.

# 1. Теоретические аспекты определения налога на прибыль предприятий и организаций

## 1.1. Экономическая сущность прибыли и ее роль в экономике

Прибыль – чистый доход предприятия, т.е. часть общей выручки, полученной от реализации продукции или услуг, которая остается после вычета из нее всех затрат на производство. Формирование прибыли в условиях рынка имеет первостепенное значение для определения налогооблагаемых сумм доходов[[1]](#footnote-1).

Основную цель деятельности любого производителя (фирмы, делового предприятия) составляет максимизация прибыли. Возможности ее получения ограничены, во–первых, издержками производства и, во–вторых, спросом на произведенную продукцию.

Существует много определений прибыли. Экономисты рассматривают ее величину, как разность между валовым доходом (т.е. общей выручкой от реализации продукции) и всеми издержками – как внешними, так и внутренними (включая в последние и нормальную прибыль предпринимателя)[[2]](#footnote-2).

Понятие прибыли – это пожалуй самое сложное понятие в экономической науке. В современных учебниках Запада по рыночной экономике понятие "прибыль" трактуется просто как разница между доходом товаропроизводителей и издержками производства без анализа ее сущности и происхождения.

Марксистское понятие прибыли вело к разделению общества на "трудящихся" и "эксплуататоров", ибо прибыль можно было получить только путем эксплуатации рабочего класса. Именно поэтому понятие "прибыль" было исключено из политической экономии социализма, т.к. в социалистическом обществе не было эксплуататоров, а значит и прибыли.

Только информационная теория стоимости позволила определить сущность прибавочной стоимости, на которой основаны общественные возможности по созданию прибавочного продукта.

Именно реализованные в процессе труда возможности по изготовлению прибавочного продукта и составляют общественную прибыль.

Общая прибыль, получаемая в процессе общественного труда, складывается из двух компонентов – абсолютной общественной прибыли и относительной общественной прибыли, т.е.

Проб = Пр аб + Пр отн. (1.1)

Относительная прибыль (Пр отн) как прибавочный продукт, полученный от реализации относительной прибавочной стоимости, распределяется в процессе обмена продуктами труда посредством заработной платы между участниками процесса общественного труда в сфере воспроизводства.

Реализация прибавочной стоимости в отраслях производства средств производства, обеспечивая развитие экономики, не дает общественной прибыли. Все это в свою очередь означает, что товарная экономика ориентирована на потребителя и ее развитие определяется уровнем потребления товаров.

А.Смит дал превосходное описание модели управления экономикой на третьем уровне (в отличии от К.Маркса с его некорректной формулой Т–Д–Т). А.Смит писал: "Великое колесо обращения вообще отлично от товаров, обращающихся посредством его. Доход общества вообще состоит в этих товарах, а не в колесе, при помощи которого они обращаются".

И он был прав в том смысле, что в этом "колесе" управления потоком товаров заработная плата, прибыль и рента имеют одну и ту же природу и в этом смысле выступают на равных правах в "Великом колесе обращения". Он только не учел временной последовательности появления этих экономических категорий, их взаимную трансформацию.

Как рента, так и прибыль, – это всего лишь трансформированная часть заработной платы, той ее части, которая накапливается в такте накопления производителями второго уровня. Но и рента и прибыль существуют только в такте накопления, и на последующих тактах обращения они исчезаю, трансформируясь опять в заработную плату.

Абсолютная общественная прибыль есть результат реализации абсолютной прибавочной стоимости. Абсолютная прибавочная стоимость, а значит и абсолютная прибыль образуются на первом и втором уровне управления экономикой, но выявляются только по результатам деятельности третьего уровня управления.

Это очень хорошо понимал Д.Кейнс, когда писал: "Древний Египет был вдвойне счастлив и, несомненно, был обязан своим сказочным богатством тому, что он располагал двумя такими видами деятельности, как сооружение пирамид и добыча благородных металлов, плоды этой деятельности не могли непосредственно удовлетворить нужды человека и не использовались для потребления, а следовательно, и по мере увеличения изобилия они не утрачивали своей ценности. В средние века строили соборы и служили панихиды".

Правда, полученная в результате реализации абсолютной прибавочной стоимости абсолютная прибыль может быть использована не только для обеспечения экономической деятельности потребителей других сфер общественного труда, но и для развития самой сферы воспроизводства, например, для создания новых промышленных отраслей, где в качестве такой отрасли выступает новая производственная ступень, проинвестированная производителями второго уровня в виде четвертой ступени производства с выделением этой отрасли части абсолютной прибыли.

Таким образом, абсолютная прибавочная стоимость может являться и источником инвестиций для развития самой сферы общественного воспроизводства. Но может случиться и так, что часть абсолютной прибыли производителями второго уровня, у которых она собирается, будет перераспределена в виде заработной платы, путем соответствующего увеличения ее выше среднего уровня. Такие действия производителя второго уровня в определенных пределах правомерны, т.к. стимулируют повышение производительности труда путем использования информационных методов.

Прибыль как финансовый результат работы предприятия представляет собой разность между суммой доходов и всех расходов и отчислений (см. рис.1.1. и 1.2.).

Рис. 1.1. График безубыточности

Предприятие функционирует в среде огромной конкуренции, следовательно, чтобы эффективно работать в предстоящих периодах, необходимо внедрить стратегии увеличения прибыли и рентабельности путем более эффективного использования производственных мощностей и капитала, и повышения качества продукции при минимальных издержках производства и обращения.

Рис. 1.2. Объем продаж, издержки, розничная цена и прибыль

Выявление факторов, влияющих на прибыль, предполагает изучение экономических условий ее формирования. Под воздействием внешних и внутренних условий хозяйственной деятельности предприятия существенно изменяются абсолютная величина и относительный уровень прибыли.

К внешним условиям можно отнести инфляцию, изменения в законодательных и нормативных документах в области ценообразования, кредитования, импортирования товаров народного потребления, налогообложения предприятий, оплаты труда работников. Структура спроса населения на товары и услуги может изменяться в связи с государственной политикой доходов. Сдерживание индексации реальных доходов населения (размера минимальной заработной платы, пенсии, стипендии, различных денежных выплат социального назначения) в зависимости от темпов инфляции ведет к сокращению покупательной способности и, следовательно, к снижению объема продажи товаров.

Внутренние условия деятельности предприятия также влияют на формирование прибыли и рентабельности. Так, в связи с увеличением (или сокращением) количества работников возрастают (снижаются) затраты на оплату труда и социальные нужды, что в свою очередь может повлиять на рост (или уменьшение) валовой прибыли и соответственно чистой прибыли, хотя уровень рентабельности, исчисленный по отношению к товарообороту, может остаться на прежнем уровне или измениться незначительно.

Прибыль является синтетическим показателем, ее исследования должны носить системный характер. Это означает, что совокупность факторов, влияющих на прибыль и рентабельность, представляет собой систему, состоящую из нескольких элементов. К подсистеме образующих факторов, от которых зависит формирование валовой прибыли, относятся валовой доход от производственной деятельности, прибыль (убыток) от реализации основных фондов и иного имущества, сальдо доходов и расходов по внереализационным операциям. Другую подсистему образуют взаимовлияющие факторы[[3]](#footnote-3).

Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, зависит от суммы налога на прибыль, а чистая прибыль – от суммы затрат, относимых на прибыль.

Для выявления степени воздействия того или иного взаимовлияющего фактора на величину прибыли можно применить метод комплексного анализа экономической эффективности хозяйственной деятельности. При этом в совокупность взаимовлияющих факторов включаются показатели, характеризующие ресурсы, затраты и конечные результаты. Затраты возникают в ходе целенаправленного потребления ресурсов. Можно сказать, что ресурсы трансформируются через затраты в конечные результаты хозяйственной деятельности. Это можно представить в виде схемы:

ресурсы → затраты → результаты.

При использовании метода комплексного анализа исходят из того, что рост значения любого взаимовлияющего фактора должен вызвать адекватный рост другого.

Результаты факторного анализа служат экономической основой подготовки и принятия управленческих решений, направленных на выбор наиболее рационального пути дальнейшего развития предприятия. По отношению валовой и чистой прибыли ко всем затратам, т.е. экономическим издержкам, можно определить, насколько валовой доход покрывает расходы предприятия, т.е. эффективность осуществления затрат.

В рыночной экономике различают бухгалтерскую, экономическую и чистую прибыль.

Бухгалтерская прибыль представляет собой разность между совокупными доходами и явными издержками производства (обращения), которые отражены в бухгалтерской отчетности промышленного (торгового) предприятия.

Пример. Сумма валового (совокупного) дохода предприятия ОАО "Комкор" составила за отчетный год 228,4 млн. руб., а издержек производства по отчету – 163,4 млн. руб. Налог на добавленную стоимость составил 32,1 млн. руб.

Балансовая или бухгалтерская прибыль равна 32,9 млн. руб. (228,4–163,4–32,1).

Экономическая прибыль – это разность между бухгалтерской прибылью и неявными (альтернативными) издержками обращения (производства).

Предположим, что в нашем примере неявные расходы составили 2,5 млн. руб. Тогда экономическая прибыль равна 30,4 млн. руб. (32,9–2,5). Эта прибыль учитывается фирмой, предпринимателем при сопоставлении результатов различных видов деятельности, заключении различных сделок, отдельных предприятий–конкурентов.

Чистая прибыль представляет собой сумму прибыли, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты налогов. Эти средства промышленное (торговое) предприятие использует на различные нужды по своему усмотрению с учетом конкретных условий и финансового состояния.

Чистая прибыль предприятия может быть направлена на:

– производственное развитие (капитальные вложения),

– пополнение собственных оборотных средств;

– дивиденды пайщикам и обладателям ценных бумаг предприятия;

– социальное развитие трудовых коллективов;

– выплату работникам различных вознаграждений и др.

Таким образом, прибыль как финансовый результат работы предприятия представляет собой разность между суммой доходов и всех расходов и отчислений.

В увеличении прибыли заинтересованы государство (растет сумма налогов), предприятие и трудовые коллективы, тем самым создается финансовая основа для согласования их экономических интересов, стимулирования рационального использования ресурсов, повышения эффективности деятельности.

Прибыль как финансовый результат работы предприятия представляет собой разность между суммой доходов и всех расходов и отчислений. Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, зависит от суммы налога на прибыль, а чистая прибыль – от суммы затрат, относимых на прибыль.

Основные направления использования прибыли:

* выполнение обязательств перед бюджетами;
* расчеты с банками, предприятиями, организациями;
* инвестиции в развитие предприятия;
* выплата дивидендов по акциям;
* удовлетворение социальных и материальных потребностей работников.

## 1.2. Особенности исчисления налога на прибыль организаций

Налог на прибыль предприятий и организаций – налог, взимаемый с юридических лиц независимо от видов собственности и организационно–правовых форм хозяйствования. Он играет важнейшую и очень ответственную роль в экономике.

Сам по себе налог на прибыль является федеральным налогом и регулируется федеральным законодательством, в соответствии с которым ставка налога на прибыль, разбивается на две составные части : часть налога предприятия уплачивают в федеральный бюджет и часть – в региональный бюджет. Причем федеральным законодательством регулируется предельный размер ставки налога, принадлежащей уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Таким образом, относясь к категории федеральных налогов, он является доходным источником бюджетов различных уровней, в чем проявляется его распределительная функция.

Расширение самостоятельности и ответственности субъектов РФ в социально–экономических вопросах должно сопровождаться укреплением финансовой базы регионов. Именно по этому часть налоговой массы, аккумулируемой в федеральном бюджете, путем бюджетного регулирования перераспределяется между нижестоящими бюджетами – региональными (субъектов РФ) и местными.

В отличие от налога на добавленную стоимость, акцизов, таможенных пошлин, являющихся косвенными налогами, на­лог на прибыль – это прямой налог, непосредственное изъя­тие в доход государственного бюджета части дохода плательщика.

Так, за три месяца т.г. в бюджетную систему Российской Федерации поступило всего налогов (включая платежи в государственные внебюджетные фонды) 905,4 млрд. рублей, или на 16,5% больше, чем за январь–март 2003 года.

Поступления налоговых и неналоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации составили 649,0 млрд. рублей, что на 13,3% больше, чем в январе–марте 2003 года. Из общей суммы поступлений налоговых платежей в федеральный бюджет поступило 51,9% и в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации – 48,1 процента.

Поступления налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации за 3 месяца т.г. составили 141,5 млрд. рублей, в том числе в федеральный бюджет – 43,0 млрд. рублей.

Темп роста поступлений налога на прибыль в консолидированный бюджет страны относительно поступлений 3 месяцев 2003 года составил 136,4%, в федеральный бюджет – 111,9%, в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации – 150,8 процента.

Определение и исчисление хозяйствующими субъектами налога на прибыль регулируется главой 25 налогового Кодекса РФ, введенной введена Федеральным законом от 06.08.2001 N 110–ФЗ (в редакции Федерального закона от 29.05.2002 N 57–ФЗ).

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в соответствии с законом, является:

1) для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57–ФЗ);

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительствами расходов;

3) для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации (определяются в соответствии со статьей 309 НК РФ.

Основные категории исчисления налога на прибыль приведены в табл.1.1.

Используя сравнительную информацию, можно привести важнейшие аспекты определения налога на прибыль в странах ближайшего зарубежья.

В Украине, в части налога на прибыль, то президент подписал еще один закон, который снизил ставку с 30 до 25 процентов и отменил ежемесячные платежи. Кроме того, фирмы получили возможность уменьшать прибыль на убытки без ограничения срока.

Таблица 1.1

Налог на прибыль организаций (в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Плательщики  | Объект налогообложения  | Налоговая база  | Налоговый период | Сроки уплаты  |
| российские организации;иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные предста–вительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации. | прибыль, полученная налогоплательщиком | денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со статьей 247 Кодекса, подлежащей налогообложению  | календарный год Отчетный период первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года Отчетными периодами для налогопла–тельщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года  | налог уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период статьей 289 Кодекса.См. также:порядок исчисления налога и авансовых платежей;сроки и порядок уплаты налога и налога в виде авансовых платежей; особенности исчисления и уплаты налога налогопла–тельщиком, имеющим обособленные подразделения |
| Ставки налога1. Налоговая ставка устанавливается в размере (если иное не предусмотрено пунктами 2–5): |
| Размер  | в том числе зачисляемой:  |
| ставки, всего (%) | в федеральный бюджет  | в бюджеты субъектов РФ  | в местные бюджеты |
| 24  | 5  | 17 (но не ниже 13) | 2  |
| Законами субъектов Российской Федерации предусмотренная настоящим пунктом ставка налога может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом указанная ставка не может быть ниже 12 процентов. |
| 2. Ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство |
| Вид дохода  | Размер ставки (%) (зачисляется в федеральный бюджет) |
| 1) всех доходов, за исключением указанных в подпункте 2 и пунктах 3 и 4 с учетом положений статьи 310 Налогового кодекса  | 20  |
| 2) доходы от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок | 10  |
| 3. Ставки к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов |
| Вид дохода  | Размер ставки (%) (зачисляется в федеральный бюджет) |
| 1) доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации  | 6  |
| 2) доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций. При этом налог исчисляется с учетом особенностей, предусмотренных статьей 275 Кодекса. | 15  |
| 4. Ставки к налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств |
| Вид дохода  | Размер ставки (%) (зачисляется в федеральный бюджет) |
| 1) доход в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме ценных бумаг, указанных в подпункте 2), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов  | 15  |
| 2) доход в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также доход в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации  | 0  |
| 5. Налогообложение прибыли, полученной Центральным банком Российской Федерации Прибыль, полученная Центральным банком Российской Федерации от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", облагается налогом по налоговой ставке 0 процентов.Прибыль, полученная Центральным банком Российской Федерации от осуществления деятельности, не связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", облагается налогом по налоговой ставке, предусмотренной пунктом 1. |

Стремление быть ближе к Западу подтолкнуло Украину перейти на Международные стандарты бухгалтерского учета. Именно они лежат в основе украинского учета. Но реально бухучет в фирмах сейчас практически не ведется, бухгалтерские стандарты выполняются формально. Объясняется это просто: "бухучет никого не интересует, его никто не проверяет, все заняты исключительно учетом налоговым"[[4]](#footnote-4). Он проверяется различными контролирующими инстанциями довольно часто.

В столице Литовской республики – Риге – сосредоточена большая часть предприятий страны. Основной налог, который платят латвийские фирмы, – подоходный налог с предприятия. Его ставка – 15 процентов. В принципе это тот же налог на прибыль. Рассчитывается прибыль привычным для российских бухгалтеров способом: из доходов от хозяйственной деятельности вычитают расходы, связанные с этой самой деятельностью.

В латвийском налоговом законодательстве есть непривычное для россиян понятие – скидки на налог. Например, для малых фирм скидка подоходного налога на предприятие составляет 20 процентов от исчисленной суммы.

Сельскохозяйственные компании могут рассчитывать на скидку в десять лат за каждый гектар сельскохозяйственных угодий. Фирмы, производящие высокотехнологичные и программные продукты, – на 30–процентную скидку. Компании, которые не побоялись принять на работу осужденных, – на скидку в 20 процентов.

Существуют еще особые скидки по налогу для благотворительных организаций, предприятий обществ инвалидов. Список таких фирм утверждает Сейм республики (аналог нашего Федерального собрания).

В Болгарии фирмы, которые не подпадают под "вмененный доход", обязаны платить налог на прибыль. Его ставка – 19,5 процента. Налог вносят авансом каждый месяц до 15–го числа в размере 1/12 прибыли за предыдущий год. По итогам года делают корректировку: если прибыль больше прошлогодней – вносят разницу. Если ниже, то излишне внесенные деньги идут в зачет будущих платежей. На излишки начисляют проценты по ставке Национального банка.

В этой связи хотелось бы отметить основные отличия новой российской системы налогообложения прибыли организаций:

* при исчислении налогооблагаемой прибыли применяется так называемый "котловой" метод, когда отсутствует принцип соответствия доходов и расходов. То есть, в уменьшение доходов, подлежащих налогообложению, учитываются расходы, не связанные с получением именно этих доходов;
* перечень затрат, учитываемых для целей налогообложения, не является закрытым, и это очень серьезно. Налогоплательщик может учесть для целей налогообложения все расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг);
* серьезным новшеством является то, что не предусмотрены льготы и одновременно резко снижены ставки налога на прибыль.

Главой 25 НК РФ предлагается собственный порядок группировки и классификации возникающих у налогоплательщика доходов и расходов, не совпадающий с правилами, изложенными в нормативных документах бухгалтерского учета.

Таким образом, законодательство пошло навстречу налогоплательщикам – организациям и предприятиям: им следует самостоятельно разработать систему учета доходов и расходов для целей налогообложения.

Приказом МНС России от 11.11.2003 № БГ–3–02/614 утверждена новая форма декларации по налогу на прибыль организаций. Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, впервые представляют декларацию по новой форме за первый отчетный период – январь 2004 года, остальные налогоплательщики – начиная с отчетности за I квартал 2004 года.

Декларация дополнена новым разделом "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика", состоящим из четырех подразделов.

Подраздел 1.1 заполняют налогоплательщики, исчисляющие квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода; ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли за отчетный (налоговый) период; ежемесячные авансовые платежи и квартальные авансовые платежи. Для заполнения подраздела используются данные Листа 02, приведенные в строках 260, 300, 340 и 430 (по расчетам с федеральным бюджетом), 270, 310, 350 и 440 (по расчетам с бюджетом субъекта РФ), 280, 320, 360 и 450 (по расчетам с местным бюджетом).

Подраздел 1.2 заполняют налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные платежи в размере одной трети суммы авансового платежа, подлежащего уплате по итогам предыдущего отчетного (налогового) периода. Данные, приводимые в этом подразделе, должны соответствовать значению показателей по строкам 400–420 на Листе 02 "Расчет налога на прибыль организаций".

Подраздел 1.3 заполняют налоговые агенты, являющиеся источником выплаты доходов в виде дивидендов российским организациям – плательщикам налога на прибыль. Заполнение подраздела производится по данным расчета, приведенного в разделе А на листе 03.

Наконец, подраздел 1.4 заполняют организации, уплачивающие налог на прибыль с доходов в виде процентов (дивидендов), облагаемых по ставке 15 %. Данные приводятся отдельно по каждому виду платежа:

* организации, уплачивающие налог на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам как налоговые агенты (источник выплаты доходов), в подраздел переносят итоговые данные из раздела Б расчета, приведенного на листе 03;
* организации, самостоятельно уплачивающие налог на прибыль с доходов в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам, в подраздел переносят итоговые данные из раздела А расчета, приведенного на листе 04;
* организации, уплачивающие налог на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях), в подраздел переносят итоговые данные из раздела Б расчета, приведенного на листе 04.

Существенные изменения внесены в приложение № 2 к Листу 02 "Расходы, связанные с реализацией":

* прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам (работам, услугам), приводятся теперь единым показателем по строке 010;
* исключена расшифровка текущих материальных расходов и расходов на оплату труда, не относящихся к прямым;
* из состава прочих расходов в отдельные показатели выделены расходы, формируемые в особом порядке (ст. 260, 261, 262 и 263 НК РФ);
* сокращена аналитика при раскрытии данных о прочих расходах;
* в строках 280–281 справочно приводятся данные о сумме начисленной амортизации, – всего, в том числе по нематериальным активам.

Из декларации исключено приложение № 3 к листу 02 "Отдельные виды расходов, связанные с производством и реализацией". При этом показатели расходов, не учитываемых в целях налогообложения, перенесены в приложение № 2 новой формы декларации.

В приложении № 6 к Листу 02 "Внереализационные доходы" также сокращено количество раскрываемых показателей. Доходы в виде положительных курсовых разниц, санкций за нарушение договорных обязательств, средств целевого назначения и финансирования, использованных не по назначению, приводятся теперь по строке 100 "Прочие внереализационные доходы" без дополнительной расшифровки. В приложение введен новый показатель для отражения внереализационных доходов в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности.

В приложении № 7 к Листу 02 "Внереализационные расходы" расходы в виде отрицательных курсовых разниц, санкций за нарушение договорных обязательств, расходы на услуги банков, потери от чрезвычайных ситуаций приводятся теперь по строке 110 "Прочие внереализационные расходы и убытки, приравненные к внереализационным расходам" без дополнительной расшифровки.

В 2004 году проведен опрос экспертов бухгалтерского учета по вопросам 1. "Что в уходящем году запомнилось большего всего? Чего ждать в будущем?". [[5]](#footnote-5)

Вопросы не вызвали у экспертов особого затруднения. "Лидер опроса определился практически сразу, а на финише остался без конкурентов. Главным событием 2003 года большинством голосов признано появление ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль"[[6]](#footnote-6).

Для бухгалтеров новый стандарт принес немало хлопот. Так, например, главный бухгалтер парфюмерной фабрики "Новая заря" комментирует: "Введение ПБУ 18/02 – один из самых неприятных моментов в нашей работе. Начнем с того, что читать это ПБУ, как, впрочем, и все остальные письма и разъяснения Минфина невозможно. Очень уж путано там все написано. Я вообще не понимаю, зачем это ПБУ понадобилось? Ведь для того, чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет, проще было бы внести изменения в Налоговый кодекс, либо в закон о бухучете. Слышала, что все ПБУ сейчас Минфин выпускает с одной целью – сделать финансовую отчетность предприятия более прозрачной. Но вот пока минфиновцы никак своей цели не достигнут"[[7]](#footnote-7).

Это мнение специалиста, который столкнулся с новым стандартом на практике, а ведь многие вообще не применяют ПБУ 18/02. Алексей Котиков, директор юридического департамента "Объединенные консультанты "ФДП": "Первый год внедрения ПБУ 18/02 не дает повода для оптимизма – подавляющее большинство организаций его не используют, в лучшем случае показатели для отчетности подгоняют под итоговые цифры"[[8]](#footnote-8).

Однако не все наши эксперты так категоричны. Некоторые из них видят в новом стандарте как недостатки, так и достоинства. Игорь Аверчев, старший менеджер департамента управленческого консультирования компании "Маг консалтинг": "ПБУ 18/02 добавляет работы бухгалтерам, не делая российскую бухгалтерскую отчетность более прозрачной, полной и нейтральной. Выход этого ПБУ стал еще одним подтверждением того, что мнение практикующих специалистов как не принималось, так и не принимается в расчет при подготовке нормативных актов по бухгалтерскому учету. Однако, несмотря на все недостатки в ПБУ 18/02, его внедрение – еще один шаг на пути либерализации российского учета и его приближения к мировым стандартам".

Главный бухгалтер ОАО "Большевик" приводит следующие доводы: "Есть в ПБУ 18/02 и плюсы и минусы. С одной стороны, баланс будет прозрачнее. Соответственно инвесторы, да и мы сами сможем видеть финансовое состояние предприятия в реальном времени. С другой стороны – тяжело осваивать новую терминологию. Ведь нужно понять, что значат все эти отложенные налоги, временные и постоянные разницы. Люди к изменениям привыкают плохо. Нашим бухгалтерам в этом плане было все же проще, мы и так составляем отчетность по международным стандартам. Так что с терминологией особых проблем не было. Тем не менее мне кажется, что в прошлом году, работалось легче. Было, конечно, напряжение с налоговым учетом, но мы справились. А вот с ПБУ № 18/02 пришлось серьезно перестраиваться"[[9]](#footnote-9). Так или иначе, о новом положении высказались практически все эксперты. При этом положительных отзывов было намного меньше, чем отрицательных.

Таким образом, исходя из изложенного, можно определить, что на сегодняшний день не решено еще много проблем, касающихся налогового учета. Существующие расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом, т.е. между правилами, которым следуют при составлении бухгалтерских проводок, и правилами исчисления налогооблагаемых баз и сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, создают ситуацию, когда отражаемые в бухгалтерской отчетности показатели и обязательства организаций по налоговым платежам совершенно не корреспондируют между собой. Об этом и пойдет речь в следующей главе настоящей работы на примере конкретной организации г.Москвы.

# 2. Оценка действующей системы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета платежей по налогу на прибыль (на примере ОАО "КОМКОР")

## 2.1. Концепция ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" в практическом аспекте

Существующие расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом создают ситуацию, когда отражаемые в бухгалтерской отчетности показатели и обязательства организаций по налоговым платежам совершенно не корреспондируют между собой.

Бухгалтеру такие расхождения очевидны и понятны. Однако, проблема в том, что он составляет отчетность для самых разнообразных групп пользователей бухгалтерской информации, прежде всего, для акционеров (собственников), которые подчас далеки от бухгалтерского учета и его сложной и непонятной для них методологии. Например, бывает совершенно непонятно, почему организация должна уплатить налог на прибыль, сумма которого в три раза превышает величину прибыли, показанную в бухгалтерском балансе, или наоборот, имея огромную прибыль в отчетном периоде, организация практически ничего не должна бюджету.

Правильное прочтение и использование бухгалтерской информации возможно только при условии построения бухгалтерской отчетности на основе одинаковых принципов и правил. Это нужно для того, чтобы отдельные элементы отчетности были сопоставимы. Если же предприятие, например, в бухгалтерском учете будет признавать доходы, исходя из метода начисления, а в налоговом учете – исходя из кассового метода, то и обязательство перед бюджетом по уплате налога будет исчисляться на основе кассового метода. А это сделает прибыль, отражаемую в отчетности – с одной стороны, и сумму задолженности перед бюджетом – с другой, несопоставимыми по временной составляющей.

Более того, несовпадение в правилах распределения (признания) по отчетным периодам сумм доходов, расходов и прибыли в бухгалтерском и налоговом учете влияет и на суммы реальных денежных потоков организаций. "Переплата" налога относительно данных бухгалтерского учета в текущем отчетном (налоговом) периоде создает налоговые экономии в будущих отчетных периодах, и, наоборот, "недоплата" налога, создающая в текущем периоде потенциальные обязательства перед бюджетом, увеличивает объем реальной задолженности по уплате налогов, которая возникнет в будущем, что делает необходимым резервирование свободных денежных средств для предстоящих выплат в бюджет.

Такое положение вещей требует введения в бухгалтерскую отчетность показателей, отражающих соотношение бухгалтерской и налоговой трактовки фактов хозяйственной жизни. В международных стандартах бухгалтерского учета расхождения между данными бухгалтерской и налоговой отчетности выражаются через категорию "отложенные налоги".

Процедуры учета отложенных налогов уже знакомы российским бухгалтерам–практикам в связи с учетом расчетов с бюджетом по НДС. Учитывая факты продажи продукции, товаров (работ, услуг), организации, выбравшие в приказе об учетной политике для целей налогообложения "момент реализации – оплата", до прекращения обязательств покупателей по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" отражают потенциальную "отложенную" задолженность бюджету по НДС. Эта задолженность становится реальным долгом по уплате налога после получения от покупателей денег или погашения ими своих обязательств каким–либо иным образом. Составление в момент продажи товаров записи по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" позволяет, таким образом, учесть в числе расходов, уменьшающих прибыль от продаж, которая исчисляется исходя из принципа начисления, т.е. по мере признания продаж (п. 12 ПБУ 9/99), и НДС также по начислению, т.е. не тогда, когда будут получены деньги, а уже когда будут проданы товары. Такая методика позволяет избежать завышения отражаемой в бухгалтерской отчетности прибыли организации на суммы НДС, которые нужно будет уплачивать в будущем году с оборотов по продаже текущего года. С другой стороны, на счете 19 "НДС по приобретенным ценностям" находит отражение потенциальная (т.е. будущая, отложенная) задолженность бюджета перед организацией по возмещению (зачету) уплаченного поставщикам НДС.

ПБУ 18/02 устанавливает правила учета "отложенных" налогов, которые могут иметь место при расчетах с бюджетом по налогу на прибыль.

Общий смысл методики бухгалтерского учета отложенных налогов заключается в том, чтобы отразить последствия ситуаций, при которых сумма бухгалтерской прибыли отличается от прибыли налогооблагаемой. Это достигается отражением на счетах бухгалтерского учета того, что организация в текущем отчетном периоде либо "переплачивает", либо "недоплачивает" бюджету налог на прибыль относительно той суммы налога, которую она должна была бы заплатить, если бы сумма налогооблагаемой прибыли равнялась бухгалтерской.

Использование предлагаемых методик позволяет отразить в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, т.е. фактические расчеты с бюджетом по налогу на прибыль, но и суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ (п.1 ПБУ 18/02).

Это достигается введением в бухгалтерскую терминологию таких совершенно новых для нашей практики понятий как постоянные и временные разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшиеся в результате применения различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Постоянные разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью и постоянные налоговые обязательства

Согласно п. 4 ПБУ 18/02 под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

В ПБУ приводятся примеры возможных ситуаций возникновения постоянных разниц. Приводимый перечень отнюдь не исчерпывающий, общий же смысл здесь заключается в том, что независимое существование НК РФ и бухгалтерских нормативных документов и, соответственно, независимое существование правил, по которым исчисляется сумма прибыли, отражаемой в бухгалтерской отчетности и сумма прибыли в налоговых декларациях, создает ситуации, когда доходы и расходы, влияющие на суму бухгалтерской прибыли не влияют на прибыль налогооблагаемую и, наоборот, влияя на сумму налогооблагаемой прибыли, не учитываются при исчислении прибыли бухгалтерской. При этом их признание не переносится на будущие отчетные периоды, а отменяется в принципе. Т.е. в этом случае, например, сумма расхода в текущем отчетном периоде, изменившего бухгалтерскую прибыль, но не уменьшившая выплаты в бюджет, уже никогда налогооблагаемой прибыли не уменьшит.

Влияние постоянных налоговых разниц на финансовое положение организаций ПБУ 18/02 предписывает отражать в бухгалтерском учете посредством специальных записей в аналитическом и синтетическом учете по счетам, обороты и сальдо которых формируются данными доходами и расходами. Согласно п. 5 ПБУ 18/02, информация о постоянных разницах может формироваться на основании первичных учетных документов: либо в регистрах бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. Пунктом 6 ПБУ 18/02 устанавливается, что постоянные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница).

Пример 1. ОАО "Комкор" изготавливает продукцию, себестоимость единицы которой составляет 300 руб. 50 из них – это расходы, не уменьшающие величины налогооблагаемой прибыли. Отражая соответствующие расходы в бухгалтерском учете, бухгалтер должен будет сделать записи по кредиту счетов учета материалов, расчетов, амортизации и проч. на 300 руб. и дебету счетов: счет 20 "Основное производство", аналитический счет 1 "Затраты, уменьшающие величину налогооблагаемой прибыли" – 250 руб., и счета 20 "Основное производство" – аналитический счет 2 "Затраты, не уменьшающие величину налогооблагаемой прибыли" – 50 руб.

В соответствии с п. 7 ПБУ 18/02, следствием постоянных налоговых разниц является возникновение постоянного налогового обязательства, под которым понимается сумма налога, приводящая к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Она исчисляется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отражая постоянное налоговое обязательство в бухгалтерском учете, из общей суммы отраженной в бухгалтерском учете прибыли, которую необходимо отдать бюджету в виде налога, выделяется та ее часть, которую мы отдаем вследствие различий бухгалтерской и налоговой трактовки фактов хозяйственной жизни, образующей постоянные разницы. Составляется запись по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" (субсчет "Постоянное налоговое обязательство") в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". Таким образом, из бухгалтерской отчетности видно, какую часть прибыли организация отдает в бюджет вследствие непризнания части показанных в учете доходов и расходов для целей определения налогооблагаемой прибыли.

Временные разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью. Вторая группа возникающих вследствие различий применяемых в бухгалтерском и налоговом учете налоговых разниц определяется как временные разницы, под которыми ПБУ 18/02 понимает доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах. Иными словами – это суммы доходов и расходов, которые имели место и были отражены в бухгалтерском учете в соответствии с предписаниями ПБУ 9/99 и 10/99 в текущем отчетном периоде. Эти доходы и расходы не принимаются во внимание при исчислении налогооблагаемой прибыли, но в будущем (будущих) отчетных периодах их суммы в соответствии с предписаниями налогового законодательства должны будут учитываться при исчислении налогооблагаемой прибыли. Соответствующие доходы и расходы в будущих периодах будут признаваться для целей налогообложения, и организации, их имеющие, в будущих отчетных периодах либо должны будут заплатить налогов больше относительно своей бухгалтерской прибыли, либо наоборот, получат иллюзию налоговой экономии. Это означает, что временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, равняющегося сумме, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

В зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) ПБУ 18/02 подразделяет временные разницы на:

* вычитаемые временные разницы;
* налогооблагаемые временные разницы.

Согласно п. 11 ПБУ 18/02 вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Таким образом, вычитаемые временные разницы имеют место в том случае, когда в текущем отчетном периоде бухгалтерская прибыль организации по сумме меньше чем ее налогооблагаемая прибыль. Эта разница будет откорректирована в следующих отчетных периодах, за счет, например, признания в налоговом учете расходов, признанных и отраженных в бухгалтерском учете уже в текущем периоде.

Согласно п. 12 ПБУ 18/02 налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Здесь наблюдается обратная ситуация. Налогооблагаемая прибыль вследствие различий критериев признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, в текущем отчетном периоде меньше бухгалтерской. В будущих отчетных периодах это будет откорректировано тем, что, например, расходы, признанные в налогом учете в текущем периоде, будут признаны и в бухгалтерском учете, но налогооблагаемую прибыль уже не уменьшат. Это означает, что уплата налога с суммы бухгалтерской прибыли "переносится" в будущие отчетные периоды.

По аналогии с постоянными налоговыми разницами п. 13 ПБУ 18/02 требует, чтобы вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражались в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница или налогооблагаемая временная разница).

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства

Отражение влияния вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц на финансовое положение организаций достигается представлением в бухгалтерской отчетности информации об отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах. Соответственно, наличие вычитаемых временных разниц – "переплата" налога относительно суммы бухгалтерской прибыли организаций – обусловливают появление налоговых активов; налогооблагаемые временные разницы – "недоплата" налога – формирует отложенные налоговые обязательства. На самом деле "переплата" и "недоплата" налога – это иллюзии, своего рода оптический обман, возникающий при знакомстве с бухгалтерской отчетностью в связи с тем, что бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль исчисляются по разным правилам.

Отсюда вытекают следующие определения и алгоритмы расчета сумм.

Согласно п. 14, под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Согласно п. 15, под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Таким образом, отложенный налоговый актив в бухгалтерском учете – это сумма отвлеченных средств, т.е. средств активов, временно изымаемых из оборота за счет сокращения собственных источников средств организации, которая будет возмещена в будущих периодах, за счет перераспределения доходов и расходов между бухгалтерским и налоговым учетом.

Отложенное налоговое обязательство – это сумма потенциальной задолженности перед бюджетом, корректирующая сумму бухгалтерской прибыли, которая за счет "запоздалого" (относительно налогового учета) признания расходов в текущем отчетном периоде превышает прибыль налогооблагаемую. Такая корректировка позволяет снять возможные заблуждения собственников относительно величины прибыли к распределению, часть которой в будущих отчетных периодах придется отдать бюджету в виде налога на прибыль.

Отражение отложенных налоговых активов и обязательств на счетах бухгалтерского учета

ПБУ 18/02, не внося изменений в номенклатуру плана счетов бухгалтерского учета (вероятно, это дело ближайшего будущего), определяет, что отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов, а отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учете отложенных налоговых обязательств.

Далее ПБУ 18/02 устанавливает алгоритм отражения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета.

Согласно п. 17, отложенный налоговый актив отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

В случае отсутствия налогооблагаемой прибыли в текущем отчетном периоде и при наличии вероятности того, что она возникнет в последующих отчетных периодах, суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до такого отчетного периода, когда возникнет налогооблагаемая прибыль, если иное не предусмотрено законодательством РФ о налогах и сборах.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Согласно п. 18 отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов по налогам и сборам.

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

Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

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

Для понимания общего смысла предлагаемых ПБУ 18/02 схем проводок необходимо обратиться к далее следующему тексту рассматриваемого нормативного документа, где вводится еще одно принципиально новое для бухгалтерской практики понятие – "условный расход (условный доход по налогу на прибыль)".

Согласно п. 20, условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль является для целей Положения сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков.

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов по налогам и сборам и кредиту счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль).

Таким образом, суть предлагаемой ПБУ 18/02 методики заключается в том, что вся система записей, отражающих отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, строится как комплекс проводок, корректирующих запись по начислению задолженности по налогу на прибыль, составляемую на сумму налога по ставке, рассчитанной с бухгалтерской прибыли. Эта запись и определяется в ПБУ как отражение условного дохода или расхода по налогу.

Итак, первоначально, исходя из суммы прибыли, исчисленной согласно бухгалтерским нормативным документам и отраженной в бухгалтерском учете по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки", начисляется псевдозадолженность перед бюджетом по налогу на прибыль в сумму налога от бухгалтерской прибыли, рассчитанного по налоговой ставке в соответствии с гл. 25 НК РФ. На эту сумму составляется проводка:

Дебет 99 "Прибыли и убытки" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам"

В том случае, если бы правила исчисления прибыли в бухгалтерском и налоговом учете были полностью идентичны, других записей и не потребовалось бы.

Однако они не идентичны, и поэтому далее следует составить корректировочные записи, целью которых является довести сумму, отражаемую на счете 68, до реальной задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль (или задолженность бюджета перед организацией).

Прежде всего, сумму реальной задолженности относительно отраженного на счете 68 условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, увеличивают суммы постоянных налоговых обязательств, на величину которых, в соответствии с п. 7 ПБУ 18/02 мы должны составить проводку по дебету счета 99 "Прибыли и убытки", субсчет "Постоянное налоговое обязательство" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Далее, в случае наличия временных налогооблагаемых разниц и, соответственно, отложенных налоговых обязательств, в бухгалтерском учете следует отразить сумму обязательства по налогу на прибыль, которое возникнет в будущих отчетных периодах, но которое при этом обусловлено доходами и расходами, уже признанными в бухгалтерском учете текущего отчетного периода и соответствующим образом повлиявшими на величину прибыли отраженной в бухгалтерской отчетности текущего отчетного периода. На сумму этого отложенного обязательства согласно п. 18 составляется запись, уменьшающая показанную как условный расход сумму псевдообязательства по налогу на прибыль (Дебет 99 Кредит 68) и одновременно отражающая то, что часть этого псевдообязательства – это условный долг перед бюджетом, который станет реальной задолженностью по уплате налога в будущем:

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кредит "Отложенные налоговые обязательства"

В будущих отчетных периодах на сумму отложенных налоговых обязательств, трансформирующихся в реальную задолженность бюджету, составляется обратная запись:

Дебет "Отложенные налоговые обязательства" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Далее, в случае возникновения вычитаемых временных разниц, т.е. в ситуации, когда налогооблагаемая прибыль организации в текущем отчетном периоде превышает ее бухгалтерскую прибыль, в учете следует показать увеличение реальной задолженности перед бюджетом относительно суммы условного расхода по налогу на прибыль за счет дополнительного отвлечения собственных источников средств организации.

На сумму отложенного налогового актива в соответствии с п. 17 составляется проводка:

Дебет "Отложенные налоговые активы" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам"

В будущих отчетных периодах, когда в связи с признанием соответствующих доходов и расходов в бухгалтерском учете, сумма условного расхода по налогу на прибыль превысит реальную величину задолженности на сумму отраженных в предыдущем отчетном периоде условных налоговых активов, данная разница должна быть откорректирована записью на соответствующую сумму по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и кредиту счета "Отложенные налоговые активы".

Составление рассмотренных проводок приводит к тому, что на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам" находит отражение сумма реальной задолженности бюджету по налогу на прибыль, определяемая п. 21 как текущий налог на прибыль.

Отражение информации об отложенных налоговых активах и обязательствах в бухгалтерской отчетности

Пунктом 19 устанавливается, что при составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

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

a) наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

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

Заключительными предписаниями ПБУ 18/02, не требующими специальных комментариев, устанавливается, что текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

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

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

* условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
* постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);
* постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
* суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
* причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
* суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

Кроме того, необходимо отметить, что согласно п. 2 ПБУ 18/02, оно может не применяться субъектами малого предпринимательства.

## 2.2. Действующая практика взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в сфере определения и начисления налога на прибыль в ОАО "КОМКОР"

Новым ПБУ 18/02, утвержденным приказом от 19 ноября 2002 г. №114н (зарегистрировано Минюстом 31 декабря 2002 г.), Минфин доказывает, что налог на прибыль можно рассчитать, корректируя данные бухгалтерского учета. Получилась парадоксальная ситуация. Сначала законодатели придумали отдельный налоговый учет прибыли, а потом Минфин России предложил свой метод, ограничившись несколькими проводками, доводящими бухгалтерские цифры до налоговых.

Как было указано выше, налоговая прибыль отличается от бухгалтерской. Во–первых, потому, что некоторые расходы, признаваемые в бухгалтерском учете, не учитываются частично или полностью при исчислении налога на прибыль. А во–вторых, доходы и расходы учитываются в бухгалтерском и налоговом учете в разное время. До введения ПБУ 18/02 различия в определении доходов и расходов при исчислении прибыли можно было не учитывать, а налог на прибыль начислялся всего одной проводкой:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 68 – начислен налог на прибыль (24% от налогооблагаемой прибыли).

Сейчас же налог на прибыль надо рассчитывать по данным бухгалтерского учета. Теперь для выхода на налогооблагаемую прибыль потребуются дополнительные проводки. Сначала будет определяться налог на прибыль по данным бухгалтерского учета, так называемый условный расход по налогу на прибыль. Далее выполняются проводки, отражающие разницы между бухгалтерскими и налоговыми показателями. Затем в отчетность вносятся данные, показывающие, насколько бухгалтерский налог отличается от налога, который нужно уплатить в бюджет. И только после этого в бухучете появится налог, который надо заплатить и который намного проще рассчитать в декларации.

Из–за различий в главе 25 НК РФ и ПБУ 10/99 "Расходы организации" ОАО "Комкор" в налоговом учете некоторые расходы не признаются или нормируются. В результате образуются постоянные разницы, которые формируют представительские расходы и расходы на рекламу в части, превышающей норматив. На постоянную разницу нужно увеличить бухгалтерскую прибыль, чтобы она соответствовала прибыли, рассчитанной по правилам главы 25 НК РФ.

Следующую группу постоянных разниц образуют расходы, приведенные в статье 270 НК РФ. В налоговом учете они не включаются в расходы. Это оплата путевок сотрудникам на лечение и отдых, материальная помощь, подарки. Такие выплаты в бухгалтерском учете относятся к внереализационным расходам:

ДЕБЕТ 91 субсчет "Расходы, не учитываемые при налогообложении" КРЕДИТ 76, 73, 70 ...

Разработчики ПБУ 18/02 выделили еще одну причину возникновения постоянной разницы – убыток, который получила организация ОАО "Комкор", внося в уставный капитал другой фирмы имущество. Такой убыток возникает, если оценочная стоимость основного средства (нематериального актива) меньше, чем остаточная. На самом деле в этом случае постоянная разница не образуется, потому что после вступления в силу Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57–ФЗ о внесении изменений в НК РФ такой убыток относится к расходам в налоговом учете, так же как и в бухгалтерском.

Чтобы в конце квартала определить постоянные разницы, их нужно учитывать обособленно. Из ПБУ 18/02 следует, что придется открывать два субсчета – на суммы учтенные и не учтенные при налогообложении. Например, нормируемые расходы (командировочные, представительские, рекламные) отражаются двумя проводками – на отдельном субсчете в пределах норм, а сверхнормативные суммы на другом:

ДЕБЕТ 26 субсчет "Расходы в пределах норм" КРЕДИТ 71 (76, 60 ...)

ДЕБЕТ 26 субсчет "Расходы сверх норм" КРЕДИТ 71 (76, 60 ...)

Таким образом, на субсчетах сверхнормативных и не учитываемых при налогообложении расходов в течение квартала собираются постоянные разницы. В конце квартала их нужно умножить на ставку налога на прибыль. Полученный показатель Минфин называет "постоянным налоговым обязательством" (далее – ПНО). Оно отражается проводкой:

ДЕБЕТ 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство" КРЕДИТ 68

Исходя из ПБУ 18/02, постоянные разницы появляются только в случае несоответствия бухгалтерских и налоговых расходов. Иначе говоря, это те расходы, с которых придется платить налог на прибыль, так как они не уменьшают налогооблагаемые доходы. В МСФО 12 (международный стандарт финансовой отчетности "Налоги на прибыль"), взятом Минфином за основу ПБУ, такого понятия, как постоянные разницы, нет. Скорее всего потому, что на Западе не принято устанавливать нормы и ограничения на списание расходов.

Кроме постоянных разниц есть еще и временные. Они возникают из–за того, что в бухгалтерском и налоговом учете доходы и расходы отражаются в разное время. Поэтому эти разницы, естественно, "двунаправленные". В одном случае бухгалтерская прибыль меньше налоговой, а в другом – больше.

Если расход для бухгалтерских целей учитывается раньше, чем для налоговых, то бухгалтерская прибыль в этом квартале будет меньше, чем налоговая. Следовательно, появляется разница между бухгалтерской и налоговой прибылью. Совершенно непонятно почему, но в ПБУ такая разница названа вычитаемой. На самом деле, определяя налоговую прибыль, вычитаемые разницы нужно прибавить к бухгалтерской прибыли. Впрочем, Минфин считает, что определять надо не только разницу, но и налог с нее (в размере 24% вычитаемой разницы), что было названо "отложенным налоговым активом" (далее – ОНА).

ДЕБЕТ 09 "Отложенный налоговый актив" КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

В том случае, когда бухгалтерская прибыль больше налоговой, разница называется налогооблагаемой. Она возникает в двух случаях. Первый – когда бухгалтерские расходы учитываются позже налоговых. Второй – когда бухгалтерские доходы превышают налоговые. Определяя налогооблагаемую прибыль, прибыль по данным бухучета нужно уменьшить на налогооблагаемую разницу. Минфин же назвал налог с налогооблагаемой разницы "отложенное налоговое обязательство" (далее – ОНО).

ОНО может возникнуть в разных ситуациях, но самый распространенный случай, когда бухгалтерская амортизация отличается от налоговой. Разработчики ПБУ увидели лишь одну причину отличия – применение разных способов амортизации. От себя скажем, что это не самая распространенная причина. Чаще организация ОАО "Комкор" применяют одинаковый метод амортизации, но ее суммы все равно отличаются, поскольку различаются бухгалтерская и налоговая стоимость основных средств. Мы считаем, что и в этом случае разницу между бухгалтерской и налоговой амортизацией нужно относить к временным разницам.

Временная разница образуется и в случае переплаты налога на прибыль. Большинство организаций в этом случае не требуют возврата денег из бюджета, а засчитывают налог в счет будущих платежей. Покажем, какие проводки предлагает Минфин тем, кто кредитует государство.

Например, в течение I квартала 2003 года фирма ОАО "Комкор" заплатила 6000 рублей авансовых платежей. Налог на прибыль по итогам I квартала составил 1000 рублей.

28 января, февраля и марта фирма перечисляла 2000 руб. (6000 руб. : 3 мес.):

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" КРЕДИТ 51 – 2000 руб. – перечислены авансовые платежи по налогу на прибыль.

31 марта:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" – 1000 руб. – отражен налог на прибыль за I квартал.

Значит, в бюджет переплатили 5000 руб. (6000 – 1000). На эту сумму будет уменьшен налог на прибыль во II квартале. Эту разницу в марте нужно отразить проводкой:

ДЕБЕТ 09 "ОНА" КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" – 5000 руб. – зачтена переплата по налогу на прибыль в счет платежей за II квартал.

Получается, что, увлекшись зарубежными стандартами, Минфин требует от организации ОАО "Комкор", переплатившей налог, увеличить свою задолженность перед бюджетом и исказить отчетность.

Это искажение будет исправлено только по итогам следующего квартала. Допустим, что тогда будет начислен налог на сумму 7000 рублей, после этого переплату нужно списать обратной проводкой:

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" КРЕДИТ 09 "ОНА" – 5000 руб. – списана переплата по налогу на прибыль;

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" КРЕДИТ 51 – 2000 руб. (7000 – 5000) – перечислен налог на прибыль.

До каких пор фирма должна увеличивать отложенные налоговые активы? В ПБУ сказано, что пока у нее будут расходы, из–за которых корректируется налог на прибыль. Когда таких расходов не станет (например, при продаже основного средства), то отраженный на счете 09 налоговый актив нужно списать на счет 99.

Определить налог на прибыль и рассчитать все эти разницы было бы невозможно, если бы предприятие ОАО "Комкор" не определяло налоговую стоимость основного средства и налоговые расходы. Необоснованность рассуждений Минфина о возможности с помощью ПБУ 18/02 сближения бухгалтерского и налогового учета видна из рассмотренного примера, где отражена продажа всего лишь одного основного средства. А каждое предприятие ОАО "Комкор" не только продает имущество, но и производит продукцию, списывает различные расходы, рассчитывается с поставщиками... И по милости финансистов по всем этим операциям придется вести не двойной (бухгалтерский и налоговый) учет, а тройной (третий необходим только для выполнения правил ПБУ 18/02).

Вслед за ОНА, который мы только что рассчитали, бухгалтера поджидает и ОНО – отложенное налоговое обязательство. С ним придется познакомиться многим, например тем, кто определяет налоговую прибыль по кассовому методу. В этом случае в бухгалтерском учете в доход включается вся стоимость реализованной продукции, а в налоговом – только оплаченной. Соответственно неоплаченные доходы являются разницей, которая будет учтена для налогообложения только в следующих кварталах. А пока эта продукция неоплачена, появляется ОНО – 24 процента от задолженности покупателей. Обязательство отражается проводкой, где дебетуется счет 68, а по кредиту стоит счет обязательств. ОНО тоже осталось не указано в Плане счетов. Минфин обещает выделить для него счет 77. Получится следующая проводка:

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на 7прибыль" КРЕДИТ 77 "ОНО"

По мере оплаты продукции сумма, отраженная на счете 77, включается в налог, который нужно заплатить. В этом случае налоговое обязательство списывается обратной проводкой.

Пример 2

В марте 2003 года ОАО "Комкор" отгрузило ОАО "Альт" товары на сумму 240 000 руб., в том числе НДС – 40 000 руб. "Альт" перечислил за товары 60 000 руб. (в том числе НДС 10 000 руб.), остальную сумму он должен заплатить 15 апреля 2003 года. Покупная стоимость товаров без НДС составляет 150000 руб. ("Комкор" расплатился со своим поставщиком). "Комкор" считает налог на прибыль по кассовому методу и платит его ежеквартально.

В бухгалтерском учете бухгалтер "Комкора" в марте отразит отгрузку товаров, а в налоговом учтет лишь 50 000 руб. (60 000 – 10 000). Остальной доход в 150 000 руб. (240 000 – 40 000 –50 000) он учтет в апреле. Поэтому, исходя из требований ПБУ 18/02, нужно рассчитать отложенное налоговое обязательство и на его сумму уменьшить бухгалтерский налог на прибыль, который Минфин требует отражать как условный расход. Бухгалтерский учет для "Комкора" будет следующим:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет "Начисленная выручка" – 240 000 руб. – отгружены товары покупателю ОАО "Альт";

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по НДС" – 40 000 руб. – отражен НДС;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 41 – 150 000 руб. – списаны товары;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99 "Прибыль" – 50 000 руб. (240 000 – 40 000 – 150 000) – получена прибыль от продажи товаров;

ДЕБЕТ 99 субсчет "Условный расход" КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" – 12 000 руб. (50 000 руб. х 24 %) – начислен налог на прибыль (бухгалтерский);

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62 – 60 000 руб. – получены деньги за товары;

ДЕБЕТ 90 субсчет "Начисленная выручка" КРЕДИТ 90 субсчет "Оплаченная выручка" – 60 000 руб. – занесена сумма оплаты на отдельный субсчет.

Разница, которая влияет на налог на прибыль в I квартале, составляет 150 000 руб. (240 000 – 40 000 – 60 000 – 10 000). Налог с этой разницы составляет 36 000 руб. (150 000 руб. х 24 %);

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" КРЕДИТ 77 – 36 000 руб. – уменьшен налог на прибыль, подлежащий уплате по итогам I квартала.

По итогам I квартала ОАО "Комкор" получило убыток для целей налогообложения, в следующем квартале налог на прибыль будет уменьшен на 24 000 руб. (36 000 – 12 000).

В апреле 2003 года:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62 – 180 000 руб. (240 000 – 60 000) – оплачены товары полностью;

ДЕБЕТ 90 субсчет "Начисленная выручка" КРЕДИТ 90 "Оплаченная выручка" – 180 000 руб. – отражена оплаченная выручка;

ДЕБЕТ 77 КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" – 36 000 руб. ((180 000 руб. – 30 000 руб.) х 24 %) – уменьшено налоговое обязательство и доначислен налог на прибыль.

По итогам II квартала ОАО "Комкор" заплатит налог, равный 12 000 руб. (36 000 – 24 000).

Таким образом, ПБУ 18/02 вводит много новых понятий и категорий: "налог на бухгалтерскую прибыль (убыток)", "налог на налогооблагаемую прибыль", "постоянные разницы", "временные разницы", "постоянные налоговые обязательства", "отложенный налог на прибыль", "вычитаемые временные разницы", "налогооблагаемые временные разницы", "отложенные налоговые активы", "отложенные налоговые обязательства".

Для того чтобы понять, как от бухгалтерской прибыли (убытка) нужно переходить к налогооблагаемой прибыли, приведем рис.2.1.

 -------- ------- -------- --------- ----------

 |Прибыль | |Посто- | |Вычитае-| |Налогооб-| | Прибыль |

 |(убыток)| |янные | |мые вре-| |лагаемые | |(убыток) |

 + |по бух-| |разницы| |менные | |временные| |по налого-|

 (-) |галтерс-| + |(ПР) | + |разницы | - |разницы | = + |вому учету|

 | скому | | | |(ВВР) | |(НВР) | (-) |(НП или |

 |учету | | | | | | | | НУ) |

 |(БП или | | | | | | | | |

 |БУ) | | | | | | | | |

 -------- ------- -------- --------- ----------

 Х Ст Х Ст Х Ст Х Ст Х Ст

 = = = = =

 -------- -------- -------- ---------- --------

 |Условный| |Постоян-| |Отложен-| |Отложенное| |Текущий |

 | расход | |ное на| |ный на-| |налоговое | |налог на|

 |(доход) | |логовое | |логовый | |обязатель-| |прибыль |

 + |по нало-| |обязате-| |актив | |ство (ОНО)| + |(убыток)|

 (-) |гу на| + |льство | + |(ОНА) | - | | = (-) |(ТНП или|

 |прибыль | |(ПНО) | | | | | |ТНУ) |

 |(УР или | | | | | | | | |

 |УД) | | | | | | | | |

 -------- -------- -------- ---------- --------

Ст – ставка налога на прибыль на отчетную дату. В НК РФ по различным видам доходов предусмотрены разные ставки налога на прибыль. Нужно брать именно ту ставку, которая предусмотрена по данному виду доходов.

Рис.2.1.Взаимодействие понятий в ПБУ 18/02

Налог на прибыль, рассчитанный на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, по–другому называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Для его расчета следует воспользуйтесь формулой:

 ------------------- ---------------------- ------------------

| Условный расход | | | | |

| (доход) по налогу | = |Бухгалтерская прибыль | х | Ставка налога на |

|на прибыль (УР или| |(убыток) (БП или БУ) | | прибыль |

| УД) | | | | |

 ------------------- ---------------------- ------------------

Для отражения этих сумм к счету 99 "Прибыли и убытки", который является источником начисления налога на прибыль, создайте специальный субсчет "Условный расход (доход) по налогу на прибыль".

По итогам отчетного периода, рассчитав сумму налога на бухгалтерскую прибыль, необходимо осуществить проводку:

Дебет 99 субсчет "Условный расход (доход) по налогу на прибыль" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– начислен условный расход по налогу на прибыль;

– или при наличии бухгалтерского убытка:

Дебет 68 Кредит 99 субсчет "Условный расход (доход) по налогу на прибыль"

– начислен условный доход по налогу на прибыль.

Пример 3.

Организация ОАО "Комкор" ОАО "Комкор" по итогам работы в 1 квартале получила доход в размере 50 000 руб., а во 2 квартале получила бухгалтерский убыток в размере 5 000 руб. Всего по итогам полугодия бухгалтерская прибыль составила 45 000 руб. (50 000 – 5 000).

На основании бухгалтерской прибыли 1 квартала организация ОАО "Комкор" должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дебет 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%)– начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

На основании бухгалтерского убытка 2 кв. исчисляется сумма условного дохода по налогу на прибыль:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль"

– 1 200 руб. (5 000 руб. х 24%)– начислен условный доход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

Общая величина "текущего налога на прибыль" по итогам 2 кв. составит 10 800 руб. (12 000 – 1 200) или 45 000 руб. х 24%. Он отражает текущую задолженность организации ОАО "Комкор" в отчетном периоде перед бюджетом по налогу на прибыль.

Далее будем находить разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком), которые образуются в результате различных правил учета доходов и расходов по правилам бухгалтерского учета и НК РФ. С учетом разницы будем корректировать начисленный условный доход (расход) по налогу на прибыль.

Разницы могут быть:

– постоянными;

– временными.

Постоянные разницы (ПР)

Эти разницы возникают, если моменты признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете совпадают, но их величина в бухгалтерском учете больше.

Как правило, в бухгалтерском учете расходы признаются полностью. Правила формирования бухгалтерской прибыли (убытка) даны в Положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ). В частности, правила учета доходов и расходов установлены в Положениях по бухгалтерскому учету "Расходы организации ОАО "Комкор"" ПБУ 10/99 и "Доходы организации ОАО "Комкор"" ПБУ 9/99.

Нормами ПБУ 10/99 (пп.5–7) не предусмотрены какие–либо ограничения возможности признания расходов. В бухгалтерском учете расходы признаются расходами по обычным видам деятельности и в сумме фактически произведенных затрат и отражаются по дебету счетов 08 "Вложения во внеоборотные активы", 20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на продажу" " и др.

В Налоговом кодексе существует ряд расходов, которые не учитываются в налогообложении ни при каких обстоятельствах, либо учитываются в пределах нормативов. Поэтому на практике очень часто складывается ситуация, когда фирма фактически потратила средства и признала их расходами в бухгалтерском учете, но уменьшить на их сумму налогооблагаемую прибыль не может.

Возникают постоянные разницы, которые никогда не будут учтены при налогообложении прибыли, ни в текущем, ни в следующем отчетном периоде.

Примером расходов, полностью никогда не признаваемых, в налоговом учете является случай безвозмездной передачи объекта основных средств. В бухгалтерском учете расход будет признан в составе операционных доходов и расходов (п.29, 31 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"). В налоговом учете стоимость безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, не уменьшает налогооблагаемую прибыль (п.16 ст.270 НК РФ).

Кроме того, в налоговом учете не учитывается ряд выплат работникам. Это: выплаты, не предусмотренные трудовым контрактом (п.21 ст.270 НК РФ), материальная помощь (п.23 ст.270), оплата дополнительных отпусков и единовременных пособий уходящим на пенсию работникам по коллективному договору (п.24 и 25 ст.270) и др.

Передача имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал в бухгалтерском учете отражается следующим образом. Сумма вклада отражается в оценке согласно учредительным документам на дебете счета 58 "Финансовые вложения" субсчет "Паи и акции" в корреспонденции с кредитом счета выбытия имущества (например, 01 "Основные средства"). Выявленная разница между оценкой вклада, отраженной по дебету счета 58, и остаточной стоимостью передаваемого имущества отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы" как операционный доход и расход (п.29 и 31 ПБУ 6/01). В налоговом учете разница между стоимостью вносимых в качестве оплаты имущества имущественных прав и номинальной стоимостью приобретаемых акций (долей, паев) при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации ОАО "Комкор" не признается доходом (убытком) акционера (участника, пайщика) (пп.2 п.1 ст.277 НК РФ).

К нормируемым в налоговом учете расходам относятся:

– представительские расходы (п.2 ст.264, п.42 ст.270 НК РФ);

– расходы на подготовку и переподготовку кадров (п.3 ст.264);

– рекламные расходы (п.4 ст.264, п.44 ст.270);

– суточные или полевое довольствие (пп 12 п.1 ст.264 НК РФ);

– расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов (пп.11 п.1 ст.264, п.38 ст.270);

– взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей (п.16 ст.255 НК РФ);

– расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, утвержденных Правительством Российской Федерации (пп.13 п.1 ст.264);

– суммы выплаченных подъемных (пп.5 п.1 ст.264, п.37 ст.270);

– плата нотариусу за нотариальное оформление (пп.16 п.1 ст.264, п.39 ст.270);

– проценты, начисленные кредитору по долговым обязательствам (ст.269, п.8 ст.270) и др.

Нормативная величина некоторых из этих расходов определяется в твердой сумме или расчетным путем на основании иных показателей (выручки, фонда оплаты труда, ставки ЦБ РФ) и может вычисляться нарастающим итогом с начала года. Сверхнормативные расходы могут полностью исключаться из расчета налоговой базы по налогу на прибыль отчетного и последующего отчетных периодов или корректироваться в течение года.

На сумму сверхнормативных расходов надо увеличить бухгалтерскую прибыль для получения налоговой базы по налогу на прибыль. Это бухгалтер делал и ранее по различным строкам Справки.

Перечисленные расходы являются постоянными разницами, которые исключаются из налоговой базы текущего и последующего отчетного периода.

Величина постоянной разницы определяется так:

 --------------- --------------------------- -------------------

|Постоянная раз-| |Сумма данного вида расходов| |Сумма данного вида|

|ница (ПР) | = |признанная в бухгалтерском| - |расходов признанная|

| | |учете | |в налоговом учете |

 --------------- --------------------------- -------------------

Информация о постоянных разницах формируется на основании первичных учетных документов. Она может накапливаться в регистрах бухгалтерского учета или иным образом, в порядке, установленном организацией ОАО "Комкор" самостоятельно в учетной политике.

Напомним, что регистр бухгалтерского учета – это таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках его образования и служащие для отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Учетные регистры ведутся в виде карточек, отдельных листов, ведомостей, журналов, книг, машинограмм (ст.10 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129–ФЗ "О бухгалтерском учете").

Сведения о постоянных разницах могут накапливаться обособленно на соответствующих субсчетах, на которых ведется учет актива или обязательства, по которому они возникли.

Пример 4.

Организация ОАО "Комкор" ОАО "Комкор" в 1 квартале 2003 г. получила бухгалтерскую прибыль в размере 50 000 руб. Распорядительным документом установлен размер суточных при командировках работников по территории РФ в размере 300 руб. в сутки. Расходы на выплату суточных по служебным командировкам управленческого персонала составили в 1 кв. 2003 г. 15 000 руб.(300 руб. х 50 сут). Ставка налога на прибыль составляет 24%. Сверхнормативные суточные выделяются на счетах учета затрат на отдельном субсчете.

На основании бухгалтерской прибыли отчетного периода организация ОАО "Комкор" должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дебет 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%)– начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, согласно Постановлению Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93 можно отнести суточные в размере 5000 руб.(100 руб. х 50 сут).

Оставшиеся 10 000 руб. (15 000 – 5 000) представляют собой постоянные разницы, которые никогда уже не будут учтены для целей налогообложения ни в текущем, ни в следующем отчетном периодах.

В бухгалтерском учете осуществлены проводки:

Дебет 26 Кредит 71

– 5 000 руб. (100 руб. х 50 сут.) – учтены в составе управленческих расходов суточные по командировкам в пределах установленных законодательством норм;

Дебет 26 субсчет "Постоянные разницы" Кредит 71

– 10 000 руб. ((300 –100) руб. х 50 сут.) – сверхнормативные суточные учтены как постоянные разницы.

Наличие постоянных разниц приводит к тому, что организация ОАО "Комкор" вынуждена больше платить налога на прибыль по сравнению с тем, если бы она рассчитывала налог на прибыль исходя не из Налогового кодекса, а из расходов (доходов), признанных в бухучете.

На основе постоянных разниц (ПР) рассчитывается показатель "постоянное налоговое обязательство" (ПНО). Под ним понимается сумма налога на прибыль, которую необходимо "доплатить" в бюджет в связи с тем, что часть расходов не может быть учтена для целей налогообложения.

Этот показатель суммируется с "условным расходом (доходом) по налогу на прибыль" (УР или УД). Чтобы его рассчитать, используется формулой:

 ------------------- ---------------------- -----------------

|Постоянное налого-| | Ставка налога на | | Постоянная |

|вое обязательство| = | прибыль | х | разница (ПР) |

| (ПНО) | | | | |

 ------------------- ---------------------- -----------------

Учет постоянных налоговых обязательств также следует вести на счете 99 "Прибыль и убытки" на отдельном субсчете "Постоянное налоговое обязательство".

Пример 5.

Воспользуемся условием примера 4. Предположим, что других постоянных разниц у ОАО "Комкор" не было.

Поскольку в бухгалтерском учете возникли постоянные разницы, то сумма "условного расхода" по налогу на прибыль должна быть увеличена на постоянное налоговое обязательство по итогам I квартала 2003 года:

Дебет 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство" Кредит 68

– 2400 руб. (10 000 руб. 24 %) – отражено постоянное налоговое обязательство, возникшее в данном отчетном периоде.

В результате корректировки бухгалтерской прибыли получилась налоговая база по налогу на прибыль в размере 60000 руб, которая складывается из бухгалтерской прибыли 50 000 руб. и постоянной разницы 10 000 руб.

Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль – "текущий налог на прибыль" – составит 14 400 руб. Эта величина состоит из условного расхода по налогу на прибыль 12 000 руб. и постоянного налогового обязательства по налогу на прибыль 2400 руб.

Налог на прибыль может возникать и при бухгалтерском убытке. Например, при наличии высоких сверхнормативных расходов в бухгалтерском учете может быть получен бухгалтерский убыток, однако в результате его корректировки на постоянные разницы может возникнуть положительная налоговая база по налогу на прибыль, с которой и следует исчислить текущие обязательства перед бюджетом. В этом случае сумма условного дохода по налогу на прибыль и постоянного налогового обязательства будет положительной.

Временные разницы

Временные разницы (с ударением на первый слог, в значении слова "непостоянные") – это разницы между балансовой стоимостью актива и обязательства, и их налоговой базой.

В отличие от постоянных, временные разницы возникают, когда момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. То есть в бухгалтерском учете суммы признаются в одном отчетном периоде, а в налоговом учете – в другом, со сдвигом во времени.

Это может происходить при применении различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах. Например, для целей бухгалтерского учета ПБУ 6/01 (п.18) допускает начисление амортизации объектов основных средств производить одним из следующих способов:

– линейный способ;

– способ уменьшаемого остатка;

– способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

– способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

А в соответствии с главой 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ налогоплательщики вправе использовать для некоторых амортизационных групп основных средств не только линейный, но и нелинейный способ амортизации, почти удваивающий суммы амортизационных начислений. Возможно применение специальных коэффициентов для оборудования, являющегося предметом лизинга, и основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

Допустим, для целей бухучета вы пользуетесь линейным способом, а при налогообложении – нелинейным. Тогда в первые годы эксплуатации амортизационные отчисления в налоговом учете будут больше, чем в бухгалтерском. А это означает, что поначалу вы будете платить относительно меньше налога на прибыль (так как признали больше расходов). Однако в последующих периодах ваши налоговые отчисления возрастут.

Иными словами, временные разницы возникают из–за того, что расходы (доходы), которые вы признали в бухучете, при налогообложении учитываются в том же объеме, но в других отчетных периодах. Так, первоначальная стоимость основных средств в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то есть общая сумма амортизационных отчислений будет одинаковой. Но в данном отчетном периоде отчисления могут различаться.

Или можно сказать иначе – часть доходов или расходов организации ОАО "Комкор" не могут быть учтены в текущем отчетном периоде, но могут быть учтены в других отчетных периодах.

Аналогично временные разницы возникают при выборе различных способов списания товаров и материалов в производство в бухгалтерском учете и для целей налогообложения. Например, для целей бухгалтерского учета по методу по методу ФИФО, а для целей налогообложения – по методу ЛИФО.

Временные разницы, в зависимости от их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток), делятся на:

– вычитаемые;

– налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы

Отражение в бухгалтерском учете этих временных разниц приводит к образованию отложенного налога на прибыль, который ведет к уменьшению суммы налога на прибыль в последующих, будущих отчетных периодах.. То есть расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом, а доходы – позже, со сдвигом во времени.

Примерами таких ситуаций могут быть:

– применение разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета;

– применение разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости товаров работ и услуг в текущем отчетном периоде в бухгалтерском и налоговом учетах;

– начисление расходов, которые еще не оплачены (для тех, кто использует кассовый метод, ст.273 НК РФ);

– зачет переплаты налога на прибыль в счет будущих платежей;

– неиспользование в этом году убытка прошлого периода с целью уменьшения налога на прибыль и перенос его на будущее;

– остаточная стоимость продаваемого основного средства по данным бухгалтерского учета выше, чем его остаточная стоимость для целей налогообложения и др.

Вычитаемая временная разница рассчитывается так:

 ----------- ------------------------ --------------------

| | | | | Сумма данного вида |

|Вычитаемая | + | Сумма данного вида | - |расходов (доходов), |

| временная | = (-) | расходов (доходов), | (+) |признанная в налого-|

| разница | | признанная в бухучете | |вом учете за тот же|

| (ВВР) | | | | период |

 ----------- ------------------------ --------------------

Вычитаемая временная разница означает, что "бухгалтерские" затраты выше "налоговых", и эту часть надо отложить на будущее, чтобы учесть в следующих периодах в налоговом учете. Текущий финансовый результат по бухгалтерскому учету следует увеличить на величину этих разниц, чтобы привести его к прибыли в налоговом учете.

Если вычитаемую временную разницу умножить на ставку налога, получится та сумма налога на прибыль будущих периодов, которую вы оплатили сейчас. Она носит название отложенный налоговый актив (ОНА).

Вычитаемые временные разницы, как и налогооблагаемые, в отчетном периоде отражаются в бухгалтерском учете обособленно, а именно в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых они возникают.

Пример 6.

В феврале 2003 г. организация ОАО "Комкор" ОАО "Комкор" ввела в эксплуатацию оборудование стоимостью 480 000 руб. Срок его полезного использования – 4 года.

Учетной политикой установлено, что организация ОАО "Комкор" для целей бухгалтерского учета начисляет амортизацию по оборудованию по сумме чисел лет полезного использования, а для целей налогообложения применяет линейный метод начисления амортизации.

Допустим, что в 1 квартале 2003 г. получена бухгалтерская прибыль в размере 50 000 руб.

На основании бухгалтерской прибыли отчетного периода организация ОАО "Комкор" должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дебет 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%)– начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

Начислять амортизацию по оборудованию бухгалтер должен с 1 марта 2003 года.

 -----------------------------------------------------------------------

| | в бухучете, руб. |в налоговом учете, руб.|

|------------------------|----------------------|-----------------------|

|Первоначальная стоимость| 480 000 | 480 000 |

|оборудования | | |

|------------------------|----------------------|-----------------------|

|Сумма начисленной амор-| 16 000 | 10 000 |

|тизации за март 2003 г. |(4 : 10 480 000 : 12)| (480 000 : 4 : 12 ) |

| | | |

|------------------------|----------------------|-----------------------|

|Остаточная стоимость на | 464 000 | 470 000 |

|1 апреля 2003 года | (480 000 - 16000) | (480 000 -10 000) |

 -----------------------------------------------------------------------

Вычитаемая временная разница составит 6000 руб. (16 000 – 10 000). В конце I квартала 2003 года осуществляется бухгалтерская проводка:

Дебет 02 субсчет "Амортизация по производственному оборудованию" Кредит 02 субсчет "Вычитаемые временные разницы"

– 6000 руб. – отражено превышение "бухгалтерской" амортизации над "налоговой" (вычитаемая временная разница).

Отложенный налоговый актив будет равен 1440 руб. (6000 руб. х 24%.).

Согласно ПБУ отложенные налоговые активы и обязательства необходимо учитывать на отдельных синтетических счетах. Однако пока Планом счетов, утвержденным приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, они не предусмотрены. В настоящее время такие изменения Минфин готовит. Предположительно, для отложенного это будут счета 09 "Отложенный налоговый актив" и 77 "Отложенное налоговое обязательство".

С учетом этого, отложенный налоговый актив отразиться следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет 09 "Отложенный налоговый актив" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 1440 руб. (6000 руб. х 24%.) – отражена сумма отложенного налогового актива.

Таким образом, к уплате в бюджет следует 13140 руб.(12 000 + 1 140).

Что же будет дальше с отложенным налоговым активом?

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будет уменьшаться или полностью погашаться сумма отложенных налоговых активов.

В нашем примере, когда сумма амортизации в бухгалтерском учете станет меньше суммы амортизации в налоговом учете, будут осуществляться бухгалтерские проводки:

Дебет 02 субсчет "Вычитаемые временные разницы" Кредит 02 субсчет "Амортизация по производственному оборудованию"

– уменьшена вычитаемая временная разница;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 09 "Отложенный налоговый актив"

– уменьшены (списаны) суммы отложенного налогового актива, приходящиеся на вычитаемые временные разницы.

В итоге за какой–то период времени сумма амортизации по данному объекту в бухгалтерском и налоговом учете сравняется, объект полностью самортизируется.

Объект, по которому образуется отложенный налоговый актив, может выбывать в связи с продажей, ликвидацией или безвозмездной передачей иному собственнику. В этом случае осуществляется бухгалтерская проводка:

Дебет 99 Кредит 09 "Отложенный налоговый актив"

– списана сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием объекта, по которому он был начислен.

В этой сумме никогда уже не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль будущих отчетных периодов.

Налогооблагаемые временные разницы

Эти разницы приводят к увеличению сумм налога на прибыль в последующих периодах. То есть здесь, наоборот, расходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом, а доходы – раньше. Иными словами, расходы в бухгалтерском учете ниже тех, которые признаются в налоговом учете. Или часть бухгалтерских доходов не признается в качестве доходов в налоговом учете.

Примерами таких ситуаций могут быть следующие:

– фирма начислила выручку от реализации товаров (работ, услуг), но фактически деньги не получила (для тех, кто использует кассовый метод);

– поступила выручка за ранее отгруженные товары (для организаций, использующих кассовый метод);

– начислены, но не поступили в данный отчетный период проценты по долговым обязательствам, пени и штрафы признаны должником, но еще не получены (для организаций, использующих кассовый метод);

– отсрочка или рассрочка по уплате налога на прибыль;

– начислены, но не поступили в данный отчетный период дивиденды.

Первый пример хорошо знаком бухгалтеру, отложенный НДС давно учитывается на счете 76 как предстоящие обязательства перед бюджетом. Аналогично будет учитываться и отложенный налог на прибыль.

К образованию налогооблагаемых временных разниц ведет и применение различных способов амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета, когда в бухгалтерском учете сумма начисленной амортизации ниже, чем в налоговом.

Рассмотрим ситуацию с процентами по кредитам и займам. Их отражение в бухгалтерском учете регулируется ПБУ 15/01. Проценты по кредитам и займам, начисленные до момента оприходования материально–производственных запасов, например, относятся на увеличение их первоначальной стоимости (п.15). Аналогично, до момента ввода в эксплуатацию инвестиционного актива, начисленные проценты подлежат включению в стоимость инвестиционного актива.

В налоговом учете в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 269 НК РФ проценты по кредитам и займам, уплачиваемые организацией ОАО "Комкор", включаются во внереализационные расходы. Но только та их сумма, которая не превышает определенной нормативной величины.

Это значит, что текущий финансовый результат по бухгалтерскому учету будет выше, по сравнению с налогооблагаемой прибылью. И следовательно, бухгалтерскую прибыль нужно увеличить на величину этих разниц, чтобы привести ее к прибыли в налоговом учете.

Налогооблагаемые временные разницы (НВР) рассчитываются так же, как и вычитаемые, но с противоположными знаками.

Вычитаемая временная разница рассчитывается так:

 -------------- ---------------------- -------------------

|Налогооблагае-| |Сумма данного вида| |Сумма данного вида|

|мая временная | = + |расходов (доходов),| - |расходов (доходов),|

|разница (НВР) | (-) |признанная в налоговом| (+) |признанная в бух-|

| | |учете за тот же период| |учете |

 -------------- ---------------------- -------------------

Налогооблагаемая временная разница отражается в аналитике бухгалтерского учета соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых она возникла.

При этом сумма налога на прибыль, которую вы должны будете "доплатить" в последующих периодах, называется отложенным налоговым обязательством (ОНО).

Пример 7.

Российская организация ОАО "Комкор" получила по итогам 2003 г. прибыль от реализации продукции в размере 500 000 руб. В марте 2004 г. ею получено извещение от иностранной организации ОАО "Комкор" о том, что по итогам 2003 г. ей начислены дивиденды. Примем условно рублевый эквивалент суммы в размере 5000 руб. (сумма не является существенной по правилам бухгалтерского учета). Дивиденды поступили в апреле 2004 г. С иностранным государством, в котором расположен источник выплаты дивидендов, у РФ международного договора об избежании двойного налогообложения нет.

Исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности на основании п.7 ПБУ 9/99, дивиденды в бухгалтерском учете отражаются по принципу начисления 31 декабря 2003 г.

Для целей налогового учета дивиденды (пп.2 п.4 ст.271 НК РФ) включаются в налоговую базу по налогу на прибыль в качестве внереализационных доходов по дате поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу), независимо от того, какой метод учета доходов и расходов применяет налогоплательщик (кассовый метод или метод начисления). В нашем примере – в апреле 2004 г.

Налогооблагаемая временная разница составит 5000 руб. 31 декабря 2003 года бухгалтер сделает проводку:

Дебет 76–3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" Кредит 91–1 субсчет "Налогооблагаемые временные разницы"

– 5000 руб. – отражены дивиденды к поступлению в составе операционных доходов (налогооблагаемая временная разница).

С этой суммы предстоит в апреле уплатить налог на прибыль по ставке 15% (пп.2 п.3 ст.284 НК РФ).

Отложенное налоговое обязательство будет равно 750 руб. (5000 руб. 15%). Его необходимо отразить в бухгалтерском учете 31 декабря 2003 г.:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 77 "Отложенное налоговое обязательство"

– 750 руб. – отражена сумма отложенного налогового обязательства, которое наступит в момент поступления на расчетный счет дивидендов.

Пусть вас не смущает, что эта проводка уменьшает задолженность перед бюджетом на счете 68. Ведь с учетом начисленных дивидендов бухгалтерская прибыль стала больше на 5 000 руб. Это привело к тому, что стала больше и величина условного расхода по налогу на прибыль, отраженного в кредите счета 68 на 750 руб.

На основании бухгалтерской прибыли отчетного периода организация ОАО "Комкор" должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дебет 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 120 750 руб. (500 000 х 24% + 5 000 х 15%) – начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

А по правилам, приведенным в схеме 1, отложенное налоговое обязательство вычитается из условного расхода. Поэтому на величине текущего налога на прибыль сумма начисленных к получению в бухгалтерском учете дивидендов не отразиться. И она составит 120 000 руб. (120750–750). Столько составит и сальдо счета 68.

Что же делать дальше с отложенным налоговым обязательством, отраженном на счете 77?

Как и по правилам начисления отложенного НДС, по мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут постепенно погашаться и отложенные налоговые обязательства.

Соответственно в аналитике соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых учитывается налогооблагаемая временная разница, данные будут корректироваться.

В нашем примере при поступлении дивидендов на расчетный счет будет осуществлена бухгалтерская проводка:

Дебет 51 Кредит 76–3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам"

– 5000 руб. – поступили дивиденды;

Дебет 77 "Отложенное налоговое обязательство" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 750 руб. – уменьшено (погашено) отложенное налоговое обязательство.

В результате этих бухгалтерских проводок обязательство перед бюджетом по текущему налогу на прибыль будет увеличено в период получения денег на расчетный счет.

А что делать, если выбывает объект актива или обязательства, по которому было ранее начисление отложенного налогового обязательства? Происходит списание отложенного налогового обязательства на счет прибылей и убытков бухгалтерской проводкой:

Дебет 99 Кредит 77 "Отложенное налоговое обязательство"

И в этой сумме никогда больше не будет происходить увеличение налогооблагаемой прибыли в последующих отчетных периодах.

Раскрытие информации

В бухгалтерской отчетности за каждый налоговый период отражается неоплаченная величина текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка).

Отложенные налоговые активы и обязательства необходимо отразить в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов как прочие по строке 150 раздела I и как прочие долгосрочные обязательства по строке 520 раздела IY.

Информацию о постоянных налоговых обязательствах, отложенных налоговых активах и обязательствах, и текущем налоге на прибыль (текущем налоговом убытке) необходимо отразить в Отчете о прибылях и убытках.

Пример 8. Воспользуемся условием примера 7.

Отчет о прибылях и убытках за ОАО "Комкор" 2003 год будет выглядеть так (в рублях):

 -----------------------------------------------------------------------

|Наименование показателя |Код |За отчетный период|За аналогичный |

| |строки| |период предыдуще-|

| | | |го года |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|... | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Прибыль до налогообложения| 140 | 505 000 |... |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Условный расход по налогу| | 120 750 | |

|на прибыль | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Постоянные налоговые обя-| | - | |

|зательства | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Отложенные налоговые акти-| | - | |

|вы | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Отложенные налоговые обя-| | (750) | |

|зательства | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Итого текущий налог на| | 120 000 |... |

|прибыль | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Прибыль от обычной деяте-| | 385 000 |... |

|льности | |(505 000 - 120 000)| |

 -----------------------------------------------------------------------

Кроме того, в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу необходимо раскрыть полную трансформацию условного расхода (дохода) по налогу на прибыль в текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток), т.е. подробно описать как почему и на сколько налогооблагаемая прибыль отличается от бухгалтерской. А именно пояснить суммы:

– условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;

– постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном и прошлом отчетных периоде и повлекшие корректирование условного дохода (расхода);

– постоянного налогового обязательства, отложенных налоговых активов и обязательств;

– отложенных налоговых активов и обязательств, списанных за счет прибылей и убытков в связи с выбытием актива или обязательства;

– причины изменений налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

В этой связи формируется мнение, что требование Минфина лучше исполнять частично. То есть проводки показывать, но не по каждой операции, а по итогам квартала.

Пример 9.

ОАО "Комкор" с января 2003 года ежемесячно начисляет амортизацию по станку: в бухгалтерском учете – 9550 руб., в налоговом – 9300 руб. Первоначальная стоимость основного средства в бухгалтерском учете – 229 200 руб., в налоговом – 223 200 руб. В июне организация ОАО "Комкор" продала станок за 216 000 руб. Рассмотрим, какие проводки сделает бухгалтер общества, если он начнет выполнять требования ПБУ 18/02 со II квартала.

В I квартале "Комкор" не применял ПБУ, и бухгалтер каждый месяц делал такие проводки:

ДЕБЕТ 26 субсчет "Расходы, учитываемые при налогообложении" КРЕДИТ 02 – 9300 руб. – начислена налоговая амортизация;

ДЕБЕТ 26 субсчет "Расходы, не учитываемые при налогообложении" КРЕДИТ 02 – 250 руб. (9550 – 9300) – отражена часть амортизации, не учтенная при налогообложении.

Во II квартале каждый месяц бухгалтер сделает эти же проводки, но для учета разницы между бухгалтерской и налоговой амортизацией к счету 02 лучше открыть субсчет "Вычитаемая разница". В результате появляется отложенный налоговый актив (ОНА):

ДЕБЕТ 26 субсчет "Расходы, не учитываемые при налогообложении" КРЕДИТ 02 субсчет "Вычитаемая разница" – 250 руб. (9550 – 9300) – отражена вычитаемая разница;

ДЕБЕТ 09 "ОНА" КРЕДИТ 68 субсчет "ОНА" – 60 руб. (250 руб. х 24 %) – отражен ОНА.

В июне общество продало станок, а в учете сделало записи:

ДЕБЕТ 01 субсчет "Остаточная стоимость" КРЕДИТ 01 субсчет "Первоначальная стоимость" – 229 200 руб. – списана первоначальная стоимость станка;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет "Остаточная стоимость" – 56 550 руб. (9550 руб. х 3 мес. + 9300 руб. х 3 мес.) – списана амортизация;

ДЕБЕТ 02 "субсчет "Вычитаемая разница" КРЕДИТ 01 субсчет "Остаточная стоимость" – 750 руб. (250 руб. х 3 мес.) – списана временная разница, начисленная во II квартале;

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 01 субсчет "Остаточная стоимость" – 171 900 руб. (229 200 – 56 550 – 750) – списана остаточная стоимость станка.

Налогооблагаемую базу уменьшает остаточная стоимость, рассчитанная по данным налогового учета: 223 200 руб. – 55 800 руб. = 167 400 руб. Из–за того, что она меньше, чем бухгалтерская, образуется разница 4500 руб. (171 900 – 167 400). В пункте 11 ПБУ 18/02 сказано, что разница между остаточной бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства, определяемая при его продаже, является временной вычитаемой. На наш взгляд, это утверждение относится только к тем разницам, которые списываются не сразу, а в течение нескольких месяцев. В нашем случае превышение бухгалтерской стоимости над налоговой списывается сразу и не повлияет на величину налога в следующем периоде. Поэтому 4500 руб. – это постоянная разница, а сумма налога с нее – постоянное налоговое обязательство, которое увеличивает налог от бухгалтерской прибыли на 1080 руб. (4500 руб. х 24%).

ДЕБЕТ 99 "ПНО" КРЕДИТ 68 субсчет "Налог на прибыль" – 1080 руб. – доначислен налог на прибыль из–за превышения бухгалтерской остаточной стоимости над налоговой;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 91 – 216 000 руб. – отражена продажа станка;

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 68 субсчет "НДС" – 36 000 руб. – начислен НДС;

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 99 – 8100 руб. (216 000 – 36 000 – 171 900) – получена прибыль от продажи станка;

ДЕБЕТ 68 субсчет "Налог на прибыль" КРЕДИТ 09 "ОНА" – 180 руб. (60 руб. х 3 мес.) – списан ОНА по проданному станку.

Расширим условия примера и допустим, что компания выплачивала еще и командировочные в сумме 3500 руб., из которых можно учесть при налогообложении 2000 руб. В июне "Комкор" купил машину, регистрационный сбор за нее составил 1000 руб. Эта сумма признается расходом только в налоговом учете. Такие операции отражаются проводками:

ДЕБЕТ 26 субсчет "Расходы, учитываемые при налогообложении" КРЕДИТ 71 – 2000 руб. – списаны командировочные расходы в пределах норм;

ДЕБЕТ 26 субсчет "Расходы, не учитываемые при налогообложении" КРЕДИТ 71 – 1500 руб. – списаны командировочные расходы сверх норм;

ДЕБЕТ 99 субсчет "ПНО" КРЕДИТ 68 субсчет "Налог на прибыль" – 360 руб. (1500 руб. х 24 %) – увеличен налог на прибыль на величину постоянного налогового обязательства;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 76 – 1000 руб. – отражен регистрационный сбор;

ДЕБЕТ 68 субсчет "Налог на прибыль" КРЕДИТ 77 "ОНО" – 240 руб. (1000 руб. х 24 %) – уменьшен налог на величину отложенного налогового обязательства.

На основании этих данных, а также того, что "Комкор" получил прибыль от продажи товаров (с учетом всех расходов, включая амортизацию) на 30000 руб., бухгалтер определил прибыль до того, как стал рассчитывать налоги за II квартал. Поскольку проводки, согласно ПБУ 18/02, он начал делать только со II квартала, то прибыль он определяет не за все полугодие, а отдельно за II квартал. Она составляет 34 600 руб. (30 000 + 8100 – 3500). Налог на прибыль, рассчитанный с величины бухгалтер следует списать проводкой:

ДЕБЕТ субсчет 99 "Условный расход" КРЕДИТ 68 субсчет "Налог на прибыль" – 8304 руб. (34 600 руб. х 24%) – начислен налог от бухгалтерской прибыли.

Сумма налога на прибыль, определенная по проводкам, соответствует данным налогового учета за II квартал и составляет 9504 руб. (8304 руб. + 60 руб. х 3 мес. + 360 руб. + 1080 руб. – 240 руб. – 180 руб.).

## 2.3. Особенности распределения прямых расходов при учете налога на прибыль

Анализируя состав затрат, используемых при выпуске продукции (оказании услуг, выполнении работ), можно отметить, что какие–то затраты можно отнести непосредственно к производству конкретного вида изделия, продукции (к выполнению определенного вида работ, оказанию конкретной услуги), а другие – нельзя. Расходы первого вида называются прямыми, а второго – косвенными.

В общепринятом понимании (без привязки к налоговому законодательству) к прямым расходам относятся сырье и материалы, из которых непосредственно изготавливается определенный вид продукции, а также те расходы организаций, которые можно совершенно четко увязать с каким–либо видом продукции, работ или услуг.

Однако большинство предприятий несут и такие расходы, которые нельзя напрямую соотнести с выпуском конкретного вида продукции, осуществлением определенного вида работ или услуг. Например, если предприятие ОАО "Комкор" выпускает большой ассортимент изделий, то стоимость электро– и теплоэнергии, потребляемой предприятие ОАО "Комкор" в целом за определенный промежуток времени (при условии, что каждый цех не имеет собственных источников соответствующей энергии), невозможно (да и неправильно) включать в затраты на производство только одного вида продукции, поскольку она использовалась для выпуска всех изделий. Поэтому подобные затраты распределяют между видами выпускаемой продукции (или выполняемых работ, оказываемых услуг) пропорционально установленной базе с целью определения полной производственной себестоимости продукции[[10]](#footnote-10). Такие расходы называются косвенными.

Приведенная классификация затрат предприятий и организаций и порядок распределения косвенных расходов между статьями калькуляции предусмотрены отраслевыми рекомендациями по калькулированию себестоимости и используется в бухгалтерском учете.

Введенная в действие с 1 января 2002 г. 25 глава НК РФ в целях исчисления налога на прибыль установила так называемое "налоговое" понятие прямых и косвенных расходов (ст. 318 НК РФ), приведенное в табл. 2.1. Причем для каждого вида расходов предусмотрен различный порядок учета в целях налогообложения.

Таблица 2.1

Состав прямых и косвенных расходов в налоговом учете

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование расходов | Состав расходов |
| Прямые расходы |
| 1 | Материальные расходы, предусмотренные пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ | – расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);– расходы на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика |
| 2 | Расходы на оплату труда (включая ЕСН) | – расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;– суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда  |
| 3 | Амортизация основных средств | Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг |
| Косвенные расходы |
| 4 | Прочие расходы на производство и реализацию, не упомянутые выше | все иные суммы расходов, осуществленные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода (за исключением внереализационных расходов[[11]](#footnote-11)) |

В налоговом учете законодателем определен различный порядок отнесения расходов на уменьшение доходов в зависимости от их характера НК РФ (п. 2 ст. 318 НК РФ):

– сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится на уменьшение доходов от производства и реализации данного периода;

– сумма прямых расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, относится к расходам текущего периода не полностью, а лишь в части, относящейся к реализованной в данном периоде продукции (работам, услугам), то есть за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

Очевидно, что предоставленная Налоговым кодексом возможность списывать в полном объеме косвенные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде выгодна налогоплательщикам, поскольку такой подход приведет к уменьшению налогооблагаемой прибыли по сравнению с порядком, действовавшим при ее определении до 1 января 2002 г. Особенную выгоду получат, например, те предприятия, которые в своей деятельности широко используют работы и услуги сторонних организаций (например, строительные организации ОАО "Комкор", привлекающие подрядчиков, и т.п.).

Следует обратить внимание на то, что расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные только в том случае, если налогоплательщик при исчислении налога на прибыль использует метод начисления. Это прямо следует из текста статьи 318 НК РФ[[12]](#footnote-12).

Алгоритм расчета суммы прямых расходов, учитываемых при налогообложении прибыли текущего периода

В общем случае сумма прямых расходов, относящаяся к реализованной продукции (работам, услугам) определяется путем вычитания из суммы всех осуществленных в текущем месяце прямых расходов (включая их переходящие остатки с предыдущего месяца) той их суммы, которая приходится на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной продукции, то есть определяется по формуле:

Ротч.пер. = Ртек. – Рнзп ост. – Ргот.пр. ост. – Ротгр. ост. , где

Ротч.пер. – сумма прямых расходов текущего месяца, относящаяся к реализованной продукции (работам, услугам), руб.;

Ртек. – общая сумма прямых расходов, относящаяся к текущему месяцу, включая переходящий остаток на начало месяца, руб.;

Рнзп ост.– сумма прямых расходов, приходящаяся на остатки незавершенного производства на конец текущего месяца, руб.;

Ргот.пр. ост. – сумма прямых расходов, приходящаяся на остаток готовой продукции, находящейся на складе на конец текущего месяца, руб.;

Ротгр. ост.– сумма прямых расходов, приходящаяся на остаток готовой продукции, отгруженной, но не реализованной в текущем месяце, руб.

Таким образом, в целях налогового учета в состав расходов текущего месяца можно включить лишь ту часть прямых расходов, которая относится к реализованной в этом месяце продукции (выполненным работам, оказанным услугам). При этом в первую очередь налогоплательщику следует определить общую сумму прямых расходов (Робщ.), относящуюся к текущему месяцу, а затем распределить ее:

– на остатки незавершенного производства (определяется показатель Рнзп ост.), одновременно определяя сумму прямых расходов, приходящуюся на изготовленную продукцию;

– на остатки готовой продукции на складе (исчисляется показатель (Ргот.пр. ост.), одновременно рассчитывая сумму прямых расходов, приходящихся на отгруженную продукцию;

– на продукцию, отгруженную без перехода права собственности (рассчитывается показатель (Ротгр. ост.).

На основании полученных данных можно определить сумму прямых расходов, приходящуюся на реализованные товары.

Рассмотрим подробнее, как определяется каждый показатель исходя из того, что расчеты производятся ежемесячно.

Оценка общей суммы прямых расходов текущего месяца

Для того, чтобы правильно учесть расходы при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, налогоплательщикам в первую очередь следует разделить на прямые и косвенные все расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде.

Пример:

Организация ОАО "Комкор" производит конфеты "Медовый аромат", состав расходов на производство которых приведен в графе 1 табл. 2.2.

Таблица 2.2

Определение состава прямых и косвенных расходов в бухгалтерском и налоговом учете

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Состав расходов  | Налоговый учет | Бухгалтерский учет |
| прямые | косвенные | прямые | косвенные |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Шоколадная глазурь | + |  | + |  |
| Сахарный песок | + |  | + |  |
| Патока | + |  | + |  |
| Мед натуральный | + |  | + |  |
| Кислота лимонная | + |  | + |  |
| Эссенция лимонная | + |  | + |  |
| Бумага оберточная |  | + | + |  |
| Заработная плата основных производственных рабочих | + |  | + |  |
| ЕСН, начисляемый на зарплату основного производственного персонала | + |  | + |  |
| Расходы на проведение обязательной сертификации продукции |  | + | + |  |
| Амортизация производственной линии | + |  | + |  |
| Профилактическое обслуживание производственной линии |  | + | + |  |
| Спецодежда производственных рабочих |  | + | + |  |
| Энергозатраты цеха |  | + | + |  |
| Услуги водоснабжения и канализации цеха |  | + | + |  |
| Накладные расходы  |  | + |  | + |

Из указанной таблицы видно, что не все затраты предприятия, которые в бухгалтерском учете принято считать прямыми, будут таковыми и в налоговом, поскольку статья 318 НК РФ содержит ограниченный перечень таких расходов, не подлежащих расширительному толкованию.

Общая сумма прямых расходов текущего месяца (Робщ.) определяется как сумма расходов, произведенных в данном месяце, и переходящих остатков предыдущего периода, ранее не включенных в состав расходов и учтенных в составе незавершенного производства. Это следует из п. 1 ст. 319 НК РФ, предусматривающего, что сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав материальных расходов следующего месяца.

Сумма прямых расходов текущего месяца определяется на основании данных первичных учетных документов о движении и остатках материальных расходов, а также данных налогового учета о суммах расходов на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг (включая ЕСН), и о суммах начисленных амортизационных отчислений по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг).

Затем налогоплательщику следует к сумме прямых расходов, фактически произведенных в текущем месяце, добавить сумму прямых расходов, фактически осуществленных в предыдущем месяце и распределенных на остатки незавершенного производства. Такие данные можно получить из соответствующих регистров налогового учета, в которых производились расчеты остатков незавершенного производства в предыдущем месяце.

При этом следует иметь в виду, что стоимость остатков незавершенного производства на 1 января 2002 г. принимается равной стоимости остатков незавершенного производства, определенной по состоянию на 31 декабря 2001 г. в соответствии с порядком, действовавшим до вступления в силу 25 главы НК РФ (пп. 2 п. 2 ст. 10 Федерального закона от 06.08.01. № 110–ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах"). Это означает, что начальная информация об остатках незавершенного производства может быть взята из данных бухгалтерского учета без какой–либо корректировки и выборки прямых и косвенных расходов, включенных в состав незавершенного производства на начало 2002 г.[[13]](#footnote-13)

Пример:

В организации ОАО "Комкор" по данным бухгалтерского учета на 31 декабря 2001 г. числится остаток незавершенного производства в размере 100 000 руб.

В январе 2002 г. прямые расходы на производство продукции, исчисленные по правилам налогового учета составили 30 000 руб.

Расчет общей суммы прямых расходов в январе 2002 г.

1. Сумма прямых расходов на начало января 2002 г. (исходя из данных бухгалтерского учета об остатках незавершенного производства):

100 000 руб.;

2. Сумма прямых расходов, фактически осуществленных в январе 2002г.:

30 000 руб.;

3. Общая сумма прямых расходов в январе 2002 г. :

100 000 руб. + 30 000 руб. = 130 000 руб.

## 2.4. Особенности отражения прочих операций в контексте налога на прибыль

В данном параграфе настоящей работы приведем особенности отражения операций второго уровня формирования прибыли ОАО "Комкор".

СИТУАЦИЯ. Организация ОАО "Комкор" продает основное средство, по которому из–за различных методов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете накоплены разные суммы амортизации. В результате по ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" сформирован отложенный налоговый актив либо отложенное налоговое обязательство. Его сумму при выбытии объекта нужно скорректировать. Какие проводки сделать бухгалтеру?

Чтобы было проще понять механизм начисления отложенного налогового актива по ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", а также его списания при выбытии объекта сразу рассмотрим конкретную ситуацию.

Пример.

За 6 месяцев 2003 года организация ОАО "Комкор" получила выручку в размере 50000 руб. (без НДС). В мае было приобретено основное средство первоначальной стоимостью 100000 руб. (без НДС).

Организация ОАО "Комкор" применяет разные методы начисления амортизации в бухгалтерском и в налоговом учете. В июне и июле была начислена амортизация по основному средству в бухгалтерском учете – 4000 руб., в налоговом учете – 2000 руб.

В июле это основное средство продано за 100000 руб. (без НДС). Для упрощения примера предположим, что других операций не было.

Доходы организации ОАО "Комкор" по данным бухгалтерского и налогового учета рассчитаны в таблице. На основании этих данных покажем только те проводки, которые бухгалтеру нужно сделать в соответствии с ПБУ 18/02.

В июне:

Дебет 99 субсчет "Налог на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 11 040 руб. (46 000 руб. х 24%) – начислен бухгалтерский налог на прибыль (условный расход) за 6 месяцев 2003 года.

Из–за того, что сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете (4000 руб.) больше суммы начисленной амортизации в налоговом учете (2000 руб.) возникла вычитаемая временная разница в сумме 2000 руб. (4000 – 2000). Умножив ее на ставку налога на прибыль, получим сумму отложенного налогового актива (ОНА). Эта сумма будет отражена проводкой:

Дебет 09 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 480 руб. (2000 руб. х 24%) – учтена сумма отложенного налогового актива.

В июле бухгалтер также начисляет амортизацию в обоих учетах (п. 22 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", п. 2 ст. 259 НК РФ). Из–за разницы в начислении амортизации будет сделана та же запись:

Дебет 09 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 480 руб. (2000 руб. х 24%) – учтена сумма отложенного налогового актива.

Отразим сумму условного расхода по налогу на прибыль за июль:

Дебет 99 субсчет "Налог на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

– 960 руб. (4000 руб. х 24%) – начислен условный расход по налогу на прибыль.

При реализации основного средства, по которому числилась вычитаемая временная разница, нужно скорректировать сумму ОНА по нему. Эту сумму нужно списать на счет 68. Почему? Потому что согласно пункту 17 ПБУ18/02 ОНА при выбытии объекта, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую никогда уже не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль отчетного или будущих отчетных периодов.

А в данном случае это не так. Ведь расхождения в финансовом результате в обоих видах учета получаются именно из–за различий в остаточной стоимости реализуемого средства. А она отличается, потому что различаются суммы ранее начисленной амортизации по этому объекту. Они и учтены на счете 09. Поэтому мы скорректируем бухгалтерский финансовый результат при продаже объекта за счет ОНА, списываемого на счет 68:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 09

– 960 руб. (4000 руб. х 24%) – списана сумма отложенного налогового актива, которая приходится на выбывшее основное средство.

Если из–за различных методов начисления амортизация ее начисления в бухгалтерском учете будут ниже, а в налоговом выше, будут возникать налогооблагаемые временные разницы. И на счете 77 будут накоплены отложенные налоговые обязательства (ОНО). Тогда по аналогии при продаже объекта будет происходить списание ОНО. Сумма ОНО будет списываться в кредит счета 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" с дебета счета 77 "Отложенные налоговые обязательства".

Таблица 2.3

Доходы и расходы организации ОАО "Комкор" по данным бухгалтерского и налогового учета за 9 месяцев 2003 года. (руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Данные бухгалтерского учета | Данные налогового учета  | Отклонение данных бухгалтерского от налогового учета |
|  | Июнь |  |  |
| Выручка | 50000 | 50000 | 0 |
| Стоимость приобретения ОС  | 100000 | 100000 | 0 |
| Сумма начисленной амортизации  | 4000 | 2000 | +2000 |
| Финансовый результат за 6 месяцев | 46000 | 48000 | –2000 |
| Условный расход по налогу на прибыль (УР) | 11 040 = 46 000 х 24% |  |  |
| Начисление отложенного налогового актива (ОНА) Дебет 09 Кредит 68 | 480 = 2000 х 24% |  |  |
| Текущий налог на прибыль (ТНП) | 11 520 = 11 040 + 480 | 11 520 = 48 000 х 24% | 0 |
|  | Июль |  |  |
| Доход от продажи ОС | 100 000 | 100 000 | 0 |
| Начислена амортизация  | 4000 | 2000 | +2000 |
| Начисление отложенного налогового актива (ОНА) Дебет 09 Кредит 68 | 480 = 2000 х 24% |  |  |
| Остаточная стоимость ОС  | 92 000 = 100 000 – 4000 – 4000 | 96 000 = 100 000 – 2000 – 2000 | –4000 |
| Финансовый результат за июль | 4000 = 100 000 – 92 000 – 4000 | 2000 = 100 000 – 96 000 – 2000 | +2000 |
| Условный расход по налогу на прибыль (УР) | 960 = 4000 х 24% |  |  |
| Корректировка (ОНА) Дебет 68 Кредит 09  | 960= 4000 х 24% |  |  |
| ТНП за июль | 480 = 480 + 960 – 960  | 480 = 2000 х 24% | 0 |
| Итого финансовый результат за 7 месяцев  | 50 000 = 46 000 + 4000 | 50 000 = 48 000 + 2000 | 0 |
| Итого текущий налог на прибыль (ТНП) за 7 месяцев | 12 000 = 11 040 + 480 + 480 + 960 – 960 | 12 000 =50 000 х 24% | 0 |

Предприятие ОАО "Комкор" может использовать налоговый убыток частично или целиком в порядке, предусмотренном ст.283 НК для уменьшения налогооблагаемой прибыли, что свидетельствует о наличии некоего отложенного налогового актива. Этот предполагаемый налоговый актив отличается отложенных налоговых активов, возникающих при появлении вычитаемых временных разниц. В данном случае вычитаемые временные разницы отсутствуют (на конец периода бухгалтерский убыток равен налоговому). Поэтому, если строго следовать положениям ПБУ 18/02, то соответствующий налоговый актив не может возникнуть. Тем не менее, необходимо обратить внимание на то, что после реформации баланса в начале следующего налогового периода бухгалтерский убыток "обнулен", а налоговый убыток перенесен, т.е. реформация фактически приводит к появлению разницы на начало периода. Эта разница может быть в дальнейшем погашена, что и позволяет сделать утверждение о необходимости отражения в отчетности до реформации отложенного налогового актива, связанного с суммой налогового убытка.

Чтобы отличать отложенные налоговые активы, связанные с переносимым налоговым убытком от "обычных", в дальнейшем будем их называть компенсирующими налоговыми активами (КНА). Возникновение такого актива следует отражать обычной проводкой Д 09 – К 68 в сумме, определяемой как произведение переносимого налогового убытка на ставку налога на прибыль. В анализируемой ситуации, на конец отчетного периода отражается условный доход проводкой Д 68 – К 99 и отложенный налоговый актив, соответствующий переносимому налоговому убытку: Д 09 – К 68. Если бухгалтерский и налоговый убытки равны, имеем

ТН = КНА – УД = 0;

Таким образом, КНА обеспечивают автоматическое выполнение всех вышеприведенных выражений. По нашему мнению, КНА необходимо отражать в отчетности не только на конец налогового, но и отчетных периодов.

Рассмотрим примеры:

Пример 1

В декабре организация ОАО "Комкор" приобрела бессрочную лицензию и в бухгалтерском учете сама установила срок погашения ее стоимости – 10 лет. В налоговом учете стоимость расходов на приобретение лицензии учтена полностью в отчетном периоде. Стоимость лицензии – 1200 руб. Организация ОАО "Комкор" на конец налогового периода имеет бухгалтерскую прибыль 300 рублей, налоговый убыток – 900 руб. Текущий налог равен нулю. В учете следует записать проводки:

Д 99 – К 68 – 72 руб. – отражен условный расход,

Д 68 – К 77 – 288 руб. – отражено возникшее отложенное налоговое обязательство,

Компенсирующий налоговый актив, соответствующий переносимому налоговому убытку (900 руб.х24%) – 216 руб. Отсюда имеем третью проводку:

Д 09 – К 68 – 216 руб. – отражено возникновение компенсирующего налогового актива.

Текущий налог на прибыль ТН = 72 – 288 + 216 = 0.

Пример 2

Вновь образованное предприятие ОАО "Комкор" в первом квартале произвело расходы по аренде помещения в сумме 2000 руб. Выручка от реализации отсутствовала. В бухгалтерском учете произведенные расходы учтены на сч.20 (97) без списания на счета реализации, в налоговом – списаны в полном объеме как косвенные расходы (п.2. ст.318 НК).

В бухгалтерском учете следует записать проводки:

Д 99 – К 68 – 0 руб. – отражен условный расход (доход),

Д 68 – К 77 – 480 руб. – отражено возникшее отложенное налоговое обязательство,

Компенсирующий налоговый актив, соответствующий сумме налогового убытка (2000 х 24%) – 480 руб.

Д 09 – К 68 – 480 руб. – отражено возникновение компенсирующего налогового актива.

Текущий налог на прибыль ТН = 480 – 480 = 0.

Можно заметить, что налоговое обязательство и налоговый актив возникают одновременно. Они могут сальдироваться в порядке, предусмотренном в п.19 ПБУ. Поскольку суммы актива и обязательства в данном случае равны, итоговое сальдо в бухгалтерской отчетности равно нулю и не будет отражено в квартальной отчетности.

В следующем квартале предприятие ОАО "Комкор" получает выручку 10000 руб. Расходы второго квартала – 2000 руб., всего за полугодие – 4000 руб. Все расходы списаны на счета реализации. В бухгалтерском учете прибыль – 6000 руб., совпадает с прибылью в налоговом учете. Налоговый убыток отсутствует, т.е. КНА погашен. Возникшее ОНО во втором квартале также погашено.

В бухгалтерском учете следует записать проводки:

Д 99 – К 68 – 1440 руб. – отражен условный расход,

Д 77 – К 68 – 480 – погашено ОНО,

Д 68 – К 09 – 480 – погашен КНА.

Текущий налог на прибыль ТН = 1440 – 480 + 480 = 1440 руб., совпадает с условным расходом.

Выводы:

Непротиворечивое применение положений ПБУ 18/02 требует признания и отражения в бухгалтерской отчетности особого вида отложенных налоговых активов. В статье они названы компенсирующими налоговыми активами и определены как произведение налогового убытка за отчетный (налоговый) период на ставку налога на прибыль. Экономический смысл таких активов – в способности налогового убытка уменьшать налогооблагаемую прибыль последующих периодов.

Применение ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" вызывает у бухгалтеров массу вопросов. Один из них – нужно ли делать дополнительные бухгалтерские проводки, если организация ОАО "Комкор" получила убыток и текущий налог на прибыль отсутствует? Да, нужно.

Помимо этого, из за неотражения отложенного налогового актива искажается сумма активов баланса и стоимость чистых активов. Согласно Порядку оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденному приказом Минфина России № 10 и ФКЦБ РФ № 03–6/пз от 29.01.03 величина отложенных налоговых активов включается в расчет чистых активов. А предприятие ОАО "Комкор", сумма активов баланса которого превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный МРОТ, подлежат обязательной аудиторской проверке согласно Федеральному закону от 07.08.01 № 119–ФЗ "Об аудиторской деятельности".

Перенос убытка на будущее – актив

Налоговым кодексом определен особый порядок учета и переноса убытка на будущее. При исчислении налогооблагаемой прибыли организация ОАО "Комкор" учитывает убытки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), от реализации любого имущества и имущественных прав, а также от внереализационных операций.

Порядок переноса убытка, полученного организацией ОАО "Комкор" в текущем налоговом периоде, определен статьей 283 и пунктом 9 статьи 315 НК РФ. Также кодекс предусматривает специальные нормы переноса убытков по операциям с ценными бумагами (п. 10 ст. 280 НК РФ), по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (п. 16 ст. 274, ст. 304 НК РФ), по расходам обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ).

По общему правилу убыток переносятся на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором он получен. Иначе говоря, в периоде, в котором данный убыток был получен, уменьшение налоговой базы на сумму этого убытка не производится, он будет уменьшать налоговую базу в течение следующих десяти лет. Несколько иной порядок предусмотрен для переноса убытка от продажи амортизируемого имущества. А по правилам ПБУ 18/02 уменьшение в будущем налоговой базы по налогу на прибыль и соответственно самого налога на прибыль приводит к образованию отложенного налогового актива организации ОАО "Комкор" (п. 11, п. 14 ПБУ 18/02).

Рассмотрим превращение убытка в актив на примере реализации основного средства.

Пример.

В марте 2003 года организация ОАО "Комкор" продала автомобиль по цене 120 000 руб., в том числе НДС – 20 000 руб. Автомобиль был куплен в марте 2002 года за 240 000 руб., в том числе НДС – 40 000 руб. В этом же месяце автомобиль введен в эксплуатацию

Первоначальная стоимость автомобиля в бухгалтерском и налоговом учете одинаковы. Срок полезного использования, установленный организацией ОАО "Комкор" в бухгалтерском и налоговом учете, – 4 года (48 месяцев).

За период с апреля 2002 года по март 2003 года включительно в бухгалтерском и налоговом учете начислена амортизация в сумме 50 000 руб. (200 000 руб. : 48 мес. х 12 мес.). Остаточная стоимость равна 150 000 руб. (200 000 – 50 000). Убыток от продажи автомобиля составил 50 000 руб. (150 000 – 100 000).

Бухгалтерский убыток

В бухгалтерском учете убыток от реализации основного средства (50 000 руб.) в полном объеме уменьшает финансовые результаты в периоде продажи имущества, то есть в I квартале 2003 года. Такой порядок предусмотрен пунктом 31 ПБУ 6/01 "Учет основных средств".

Налоговый убыток

В отличие от бухгалтерского учета в налоговом учете убыток от реализации основного средства в I квартале 2003 года не признается. Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница признается убытком, который принимают для налога на прибыль в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 268 НК РФ. Полученный убыток организация ОАО "Комкор" включает в состав прочих расходов равными долями в течение определенного срока. Срок определяют как разницу между количеством месяцев срока полезного использования реализованного имущества и количеством месяцев его фактической эксплуатации до момента реализации, включая месяц, в котором имущество было реализовано. В нашем примере срок, в течение которого будет списываться убыток в налоговом учете, составит 36 мес. (48 – 12).

В месяце реализации имущества на объект начисляют амортизацию, поэтому в этом месяце убытки не отражают. Списывать убыток на расходы начинают с месяца, следующего за месяцем реализации. Значит, в нашем примере каждый месяц, начиная с апреля 2003 года, бухгалтер будет уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на 1389 руб. (50 000 руб. : 36 мес.).

Учет возникших разниц

Согласно пункту 8 статьи 274 НК РФ, если в отчетном (налоговом) периоде организация ОАО "Комкор" получила убыток, налоговая база по налогу на прибыль в этом периоде признается равной нулю. По данным нашего примера в I квартале 2003 года налоговая база равна нулю. Это больше бухгалтерского убытка (50 000 руб.) на 50 000 руб. Таким образом, в бухгалтерском учете возникают положительные разницы между налоговой базой по налогу на прибыль и бухгалтерским убытком.

В налоговом учете сумма убытка переносится на будущее, и будет уменьшать налоговую базу последующих отчетных (налоговых) периодов. В бухгалтерском учете эта операция не приведет к изменению финансовых результатов в будущем.

Согласно пункту 11 ПБУ 18/02 сумма убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, признается вычитаемой временной разницей.

Пунктом 14 ПБУ 18/02 определено, что в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, организация ОАО "Комкор" признает в бухгалтерском учете отложенные налоговые активы. Это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете в качестве внеоборотных активов (подп. 17, 23 ПБУ 18/02).

В нашем примере в I квартале 2003 года организация ОАО "Комкор" отразит в бухгалтерском учете:

– вычитаемые временные разницы в размере переносимого убытка на будущее 50 000 руб.;

– отложенный налоговый актив в размере 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%).

В бухгалтерском учете 31 марта 2003 года сделаны проводки:

Дебет 62 Кредит 91–1

– 120 000 руб. – признана выручка от реализации имущества;

Дебет 91–3 Кредит 68

– 20 000 руб. – отражен НДС по реализации автомашины;

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01

– 200 000 руб. – списана первоначальная стоимость автомобиля;

Дебет 02 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

– 50 000 руб. – списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91–2 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

– 150 000 руб. – списана остаточная стоимость проданного автомобиля;

Дебет 99 субсчет "Вычитаемая временная разница" Кредит 91–1

– 50 000 руб. (120 000 – 20 000 –50 000) – отражен убыток от реализации основного средства (вычитаемая временная разница);

Дебет 68 Кредит 99 субсчет "Условный доход по налогу на прибыль"

– 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%) – отражен условный доход по налогу на прибыль согласно пункту 20 ПБУ 18/02;

Дебет 09 Кредит 68

– 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%) – отражен отложенный налоговый актив.

Текущий налог на прибыль по данным бухгалтерского учета – 0 руб. Это соответствует сумме налога на прибыль, отражаемой в декларации по налогу по итогам I квартала. Ведь, как мы уже сказали, согласно пункту 8 статьи 274 НК РФ в случае, если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток, налоговая база равна нулю.

По мере получения дохода в следующих отчетных (налоговых) периодах временные разницы будут погашаться. Отложенный налоговый актив бухгалтер будет списывать проводкой:

Дебет 68 Кредит 09

– 1389 руб. – отражено списание отложенного налогового актива.

Списываемую сумму бухгалтер будет отражать в налоговой декларации, начиная с апреля 2003 года по строке 170 "Другие расходы" в Приложении № 2 к листу 02 (при условии получения достаточного дохода).

Если в текущем отчетном (налоговом) периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, но существует вероятность ее возникновения в последующих отчетных периодах, суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до того отчетного периода, когда возникнет налогооблагаемая прибыль (п. 17 ПБУ 18/02).

В заключении хотелось бы обратить внимание на требование абзаца 2 пункта 14 ПБУ 18/02. Для признания отложенного налогового актива должна существовать вероятность того, что организация ОАО "Комкор" получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах. Например, организация ОАО "Комкор" не намерена в следующем налоговом периоде перейти на упрощенную систему налогообложения.

Отчетность

Пример заполнения отчета о прибылях и убытках (форма № 2) по данным нашего примера за I квартал 2003 года представлен в табл. 2.4. В табл. 2.5 и 2.6 показан пример заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль за тот же период.

Таблица 2.4

Отчет о прибылях и убытках за I квартал 2003 года (руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Код строки | За отчетный период |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 140 | (50 000) |
| Налог на прибыль текущий (строки 151 + 154) | 150 | 0 |
| В том числе:– условный доход  | 151 | (12 000) |
| – отложенный налоговый актив | 154 | 12 000 |

Таблица 2.5

Приложение N 1 к Листу 02Доходы от реализации за I квартал 2003 года (руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки | Сумма |
| Выручка от реализации амортизируемого имущества | 060 | 100 000 |

Таблица 2.6

Приложение N 2 к Листу 02 Расходы, связанные с производством и реализацией за I квартал 2003 года (руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки | Сумма |
| Прочие расходы – всего,  | 070 | – |
| в том числе другие расходы | 170 | – |
| Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы, связанные с его реализацией | 210 | 150 000 |
| Убытки от реализации амортизируемого имущества, принимаемые для целей налогообложения в специальном порядке | 260 | 50 000 |
| Итого признанных расходов (сумма строк с 010 по 040 + строка 050 + строка 060 + строка 070 + сумма строк с 180 по 250) минус (сумма строк с 260 по 300) + строка 310) | 320 | 100 000 |

Также одним из самых сложных объектов с точки зрения организации ОАО "Комкор" бухгалтерского и налогового учета являются расходы будущих периодов.

Все расходы, понесенные предприятие ОАО "Комкор" в отчетном периоде, с целью определения себестоимости продукции распределяются по календарным периодам таким образом, чтобы доля затрат, включаемая в себестоимость каждого периода, соответствовала объемам и составу выпускаемой в этом периоде продукции. Для реализации данной цели затраты на производство подразделяются на:

* текущие производственные расходы, то есть постоянные, имеющие место в каждом производственном цикле или имеющие частую периодичность (менее месяца);
* единовременные, то есть однократные или периодически производимые (с периодичностью более месяца) расходы, обеспечивающие процессы производства в течение длительного времени.

К единовременным однократным расходам относятся:

* расходы на освоение вводимых в эксплуатацию новых предприятий, цехов, производств, отдельных машин и агрегатов (пусковые расходы);
* расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции на действующих предприятиях, не предназначенной для серийного или массового производства;
* постоянные расходы сезонных отраслей промышленности (расходы по содержанию оборудования, подготовительные работы к сезону и т.п.);
* НИОКР, результаты которых не зарегистрированы в установленном порядке;
* другие единовременные затраты, обеспечивающие производство в течение длительного времени.

К единовременным периодически производимым (с периодичностью более месяца) расходам относятся:

* расходы на оплату отпусков рабочим;
* расходы на текущий ремонт основных фондов (при неравномерности этих расходов в течение года);
* расходы на рекламу;
* расходы на подготовку кадров;
* приобретение лицензий;
* приобретение прав на использование объекта интеллектуальной собственности;
* другие единовременные расходы, имеющие периодический характер.

Указанные расходы должны признаваться в качестве расходов будущих периодов в том случае, если расчеты с контрагентами (поставщиками и подрядчиками, рабочими) произведены и не подлежат пересмотру. При отсутствии таких доказательств перечисленные контрагентам денежные средства должны быть признаны в качестве авансов выданных или предоплаты по договорам.

Понятие расходов будущих периодов для целей налогообложения и формально, и содержательно применяться не может. На практике имеет место употребление этого термина, но в данном случае, как правило, говорят о расходах, которые будут учтены для целей налогообложения в последующих отчетных периодах.

Расходы на освоение вводимых в эксплуатацию новых предприятий

Все расходы на освоение вводимых в эксплуатацию новых предприятий, цехов, производств, отдельных машин и агрегатов (пусковые расходы), а также расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции на действующих предприятиях, не предназначенной для серийного или массового производства, для целей налогообложения признаются в соответствии с пп. 34 п. 1 ст. 264 НК РФ прочими расходами, связанными с производством и реализацией продукции. Однако, в отличие от бухгалтерского учета, признание в качестве расходов в налоговом учете производится не с момента начала производства продукции на новых машинах, агрегатах, в цехах, на производствах и предприятиях, а в момент осуществления расходов. Моментом осуществления расходов в соответствии со статьей 272 НК РФ является дата передачи в производство сырья и материалов, дата подписания акта приемки–передачи услуг (работ), последний день отчетного периода для начисления обязательств перед рабочими и служащими по заработной плате. Следовательно, расходы на освоение новых цехов, производств, машин, агрегатов, видов продукции для целей налогообложения будут приниматься не по факту завершения этих работ, а по факту совершения данных расходов.

Расходы будущих периодов в сезонных отраслях промышленности

Налоговым кодексом РФ не предусмотрен особый порядок принятия для целей налогообложения постоянных расходов сезонных отраслей промышленности (расходы по содержанию оборудования, подготовительные работы к сезону и т.п.). Поэтому, согласно нормам статьи 272 НК РФ, все расходы при подготовке к сезонным работам должны приниматься для целей налогообложения в момент их фактического совершения. Но именно в этом и состоит весь парадокс: реально нет ни продукта, затраты по которому уже должны приниматься для налогообложения, ни, соответственно, доходов по этому продукту.

В настоящее время позиция МНС России по данному вопросу совершенно категорична и однозначна: расходы принимаются в периоде их фактического совершения. Поэтому предприятия сезонных отраслей могут оказаться в ситуации, когда расходы, принимаемые для целей налогообложения, будут превышать доходы, а иногда эти доходы будут вообще отсутствовать. Будут ли данные расходы признаны как убытки? Или вообще не будут приниматься для целей налогообложения? Все эти вопросы в настоящее время являются открытыми.

Расходы на НИОКР в налоговом учете

Принципы Налогового кодекса РФ предъявляют особые требования к формированию налогооблагаемой базы. Статьей 272 НК РФ декларируются принципы равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов. И действительно, можно ли говорить о расходах, если нет доходов? Законодатель предусмотрел право налогоплательщика самостоятельно распределять расходы с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Согласно п. 2 статьи 262 НК РФ расходы на НИОКР признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи–приемки. Следовательно, если на работы по НИОКР акт о завершении работ или акт сдачи–приемки не составлен, то такие расходы не признаются для целей налогообложения.

Такие расходы равномерно включаются в состав прочих расходов в течение трех лет при условии использования исследований и разработок в производстве и (или) реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1–го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования.

Таким образом, признание расходов по НИОКР для целей налогообложения также будет прямо зависеть от даты принятия решения о вводе актива в эксплуатацию, а не от даты подписания акта сдачи–приемки работ по НИОКР.

Следовательно, если:

Организацией ОАО "Комкор" получены исключительные права на актив – такой актив для целей налогообложения будет признан нематериальным согласно п. 3 ст. 257 НК РФ на основании акта (накладной) приемки–передачи нематериального актива (форма № ОС–1).

Организацией ОАО "Комкор" не получены исключительные права на актив – соответственно стоимость такого актива будет равномерно включаться в состав прочих расходов в течение трех лет на основании акта ввода в эксплуатацию.

НИОКР с отрицательным результатом также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет размере, не превышающем 70 % фактически осуществленных расходов (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Налоговый учет расходов на оплату отпусков

Расходы на оплату отпусков рабочим и служащим, если предприятие ОАО "Комкор" не создает соответствующие резервы, принимаются для целей налогообложения в периоде, к которому относятся данные расходы в соответствии с регламентированным статьей 272 НК РФ принципом начисления – "расходы…признаются таковыми в том отчетном (налоговом периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты". Поэтому суммы расходов на оплату отпусков, приходящиеся на месяц, следующий за месяцем их начисления и выплаты, должны быть учтены для целей налогообложения в месяце, за который выплачены данные суммы. Такой порядок признания расходов совпадает с моментом признания данных расходов для целей бухгалтерского учета.

Налоговый учет расходов на рекламу

Предприятия, проводя рекламную компанию, заключают различные договоры с рекламными агентами. Условия заключенных договоров должны быть учтены при формировании налогооблагаемой базы. Если согласно условиям договора рекламный агент выполнит свои обязательства, разместив рекламный материал один раз, в каком–нибудь журнале, то независимо от того, как долго данным изданием будут руководствоваться пользователи при выборе контрагентов, предприятие ОАО "Комкор" должно учесть данные расходы только в момент подписания акта приема–передачи услуг (работ) (п. 2 ст. 272 НК РФ). Если по условиям договора рекламный агент должен разместить рекламный материал несколько раз, то на основании подтверждающих документов о выполнении обязательств предприятие ОАО "Комкор" включает данные расходы в статью прочих расходов на производство и реализацию продукции, принимаемых для целей налогообложения.

Налоговый учет расходов на подготовку кадров

Расходы на подготовку кадров принимаются для целей налогообложения при выполнении обязательств образовательным учреждением перед предприятие ОАО "Комкор". Достаточно сложным и неоднозначным является вопрос признания момента выполнения обязательств образовательным учреждением при подготовке специалистов с высшим или средним специальным образованием. Но данные расходы для целей налогообложения не принимаются, потому в рамках данной статьи мы не будем рассматривать этот вопрос. При повышении квалификации специалистов образовательные учреждения выдают слушателям документы государственного образца и подписывают акт приемки–передачи услуг. На основании данных документов бухгалтер может принять на дату подписания акта приемки–передачи услуг (работ) затраты для целей налогообложения в составе прочих расходов.

Расходы по правам на результаты интеллектуальной деятельности

Согласно пп. 37 п. 1 статьи 264 НК РФ периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности) относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Согласно пп. 2 п. 7 статьи 272 НК РФ датой признания таких расходов будет являться дата расчетов или предъявления налогоплательщику документов.

Расходы по длящимся договорам

Статьей 272 НК РФ регламентирован порядок признания расходов по длящимся договорам: расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором возникают, исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода), откуда можно сделать вывод, что у налогоплательщика есть определенные доводы признавать такие расходы по договорам, заключенным на срок, равномерно в течение срока действия договора, т.е. так же, как и в бухгалтерском учете.

## 2.5. Учет расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02) в "1С:Бухгалтерии 7.7"

В декабре 2003 года фирмой "1С" выпущена новая редакция 4.5 конфигурации "Бухгалтерский учет" для "1С:Предприятия 7.7". При разработке этого решения большое внимание было уделено совершенствованию отражения операций в соответствии с ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". Далее рассматриваются различные аспекты применения данного документа пользователями популярного программного продукта "1С:Бухгалтерия 7.7".

Организация ОАО "Комкор" аналитического учета возникающих разниц в оценке и моменте признания доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью возникает ввиду различий в квалификации, оценке и моменте признания активов и обязательств, доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Она состоит из постоянных и временных разниц.

Для того, чтобы возникающие разницы адекватным образом учесть при выполнении расчета по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02, бухгалтеру необходимо организовать их аналитический учет.

В пунктах 6 и 13 ПБУ 18/02 сформулированы требования лишь по отражению разниц в бухгалтерском учете: "разницы отражаются обособленно – в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых она возникла".

При этом стандарт не конкретизирует, каким образом технически следует организовать аналитический учет разниц: на отдельных субсчетах, в специальных ведомостях или иным способом.

Все возможные модели аналитического учета разниц можно свести к двум видам:

* учет разниц непосредственно на счетах бухгалтерского учета;
* учет разниц без отражения на счетах бухгалтерского учета.

При выборе первой модели аналитического учета разниц следует учитывать, что исходя из общих принципов ведения бухгалтерского учета, в случае открытия к балансовым счетам аналитических счетов (субсчетов) должно выполняться условие: обороты и остатки по синтетическому счету равны сумме оборотов и остатков на аналитических счетах. Это возможно лишь в том случае, если оценка объекта бухгалтерского учета (ОцБУ) будет представлена как сумма налоговой оценки (ОцНУ) и отклонений (постоянных и временных разниц) с учетом их знака.

Пример

К бухгалтерскому учету принят объект основных средств первоначальной стоимостью 100 000 руб.

В состав амортизируемого имущества объект зачислен по первоначальной стоимости 90 000 руб.

Разница в оценках – постоянная разница (ПР), по которой признается постоянное налоговое обязательство (ПНО).

Для целей бухгалтерского учета (БУ) и налогового учета (НУ) применяются разные способы амортизации.

Допустим, что в отчетном периоде амортизация по БУ составила 20 000 руб., в том числе в части постоянной разницы – 2 000 руб., а по НУ – 30 000 руб.

Для получения суммы амортизации по БУ в размере 20 000 руб. ее необходимо учесть как:

30 000 руб. – ОцНУ;

2 000 руб. – постоянная разница, приводящая к признанию ПНО;

12 000 руб. – налогооблагаемая временная разница, приводящая к признанию отложенного налогового обязательства (ОНО).

При таком представлении информации теряется смысл наделения счета признаком его отношения к балансу (активный, пассивный, активно–пассивный) и усложняется технологический анализ правильности ведения бухгалтерского учета.

Математически задача определения вычитаемой разницы может быть выражена следующим образом:

ВР = ОцБУ – ОцНУ – ПР

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

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

Работоспособность модели иллюстрируют следующие примеры (для упрощения считается, что постоянная разница не возникает).

Пример 2

В составе расходов, формирующих балансовую прибыль, учтена амортизация по объекту основных средств в сумме 2 000 руб. Ввиду разных способов амортизации при определении налоговой базы по налогу на прибыль амортизация учтена в размере 1 500 руб.

ВР = 2 000 руб. – 1 500 руб. = 500 руб. > 0

Признается вычитаемая временная разница, которая должна увеличить сумму налоговых платежей в текущем периоде.

Пример 3

В составе расходов, формирующих балансовую прибыль, учтена амортизация по объекту основных средств в сумме 1 500 руб. Ввиду разных способов амортизации при определении налоговой базы по налогу на прибыль амортизация учтена в размере 2 000 руб.
ВР = 1 500 руб. – 2 000 руб. = –500 руб. < 0

Признается налогооблагаемая временная разница, которая должна уменьшить сумму налоговых платежей в текущем периоде.

Мы рассмотрели примеры, когда различия в оценках приводят к возникновению временных разниц. Но наступает момент, когда они подлежат уменьшению или списанию, а соответственно подлежат погашению или списанию признанные при их возникновении отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства. Как этот момент определяется?

В общем виде алгоритм выявления и погашения временных разниц в программе "1С:Бухгалтерия 7.7" построен следующим образом:

1. Сравниваются бухгалтерские и налоговые оценки активов, обязательств, доходов и расходов (сопоставлением остатков и оборотов на счетах бухгалтерского и налогового учета и с учетом постоянных разниц на счете НПР).

2. В случае выявления разниц в оценке активов и обязательств в зависимости от их вида делается вывод о необходимости признания отложенного налогового актива (ОНА) или отложенного налогового обязательства (ОНО).

3. В случае выявления разниц в оценке доходов и расходов в зависимости от их вида делается вывод о необходимости признания отложенных налоговых активов и обязательств или о необходимости погашения (списания) ранее признанных.

4. В случае совпадения оценок в части остатков на счетах учета расходов и доходов на конец отчетного периода, но выявлении различий в оборотах делается вывод о необходимости погашения (списания) ранее признанных ОНА или ОНО.

Таким образом, пользователю программы "1С:Бухгалтерия 7.7" не нужно специальным образом вести аналитический учет временных разниц. Эти учетные функции в программе автоматизированы. Вся необходимая в соответствии с ПБУ 18/02 информация о возникновении и уменьшении временных разниц, подлежащих признанию и погашению ОНА и ОНО выводится в печатной форме, формируемой при проведении документа "Закрытие месяца" по флажку "Учет временных разниц (ПБУ 18/02)".

Для того, чтобы связать постоянную разницу с конкретным видом актива, в оценке которого она выявлена, к счету НПР "Постоянные разницы" открыты субсчета, номера которых соответствуют кодам тех синтетических счетов бухгалтерского учета, где постоянные разницы могут проявляться. Исключением являются субсчета НПР.10 "Материалы" и НПР.44 "Расходы на продажу".

Ввиду различий в порядке погашения стоимости специального оборудования и специальной оснастки при их отпуске со склада по сравнению с остальными ценностями, учитываемыми на счете 10 "Материалы", к субсчету НПР.10 открыты два субсчета второго порядка:

НПР.10.1 "Материалы на складе",

НПР.10.2 "Материалы специального назначения".

Для отражения особенностей учета расходов на продажу в ОАО "Комкор", занятых в торговле, предприятий, занятых производством продукции и сельскохозяйственных организаций на субсчете НПР.44 открыты субсчета второго порядка:

НПР.44.1 "Издержки обращения",

НПР.44.2 "Коммерческие расходы",

НПР.44.3 "Расходы на продажу".

Для непосредственной связи постоянной разницы с объектом учета аналитический учет на каждом субсчете счета НПР ведется аналогично аналитическому учету на соответствующих балансовых счетах.

При этом второстепенные для целей ПБУ 18/02 аналитические разрезы балансовых счетов на счете НПР не воспроизводятся.

Отражение возникающей постоянной разницы, которая должна привести к признанию постоянного налогового обязательства, отражается записью по дебету соответствующего субсчета счета НПР при проведении документа "Закрытие месяца".

По мере признания по возникшей постоянной разнице постоянного налогового обязательства учтенная в расчетах сумма списывается с соответствующего субсчета на субсчет НПР.99 при проведении документа "Закрытие месяца".

С субсчета НПР.99 общая сумма постоянной разницы, учтенной в расчетах по налогу на прибыль в налоговом периоде, списывается при реформации баланса (при проведении документа "Закрытие месяца" за декабрь по соответствующему флажку в форме документа).

Требования по аналитическому учету отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств изложены в пунктах 14 и 15 ПБУ 18/02. Учет отложенных налоговых активов ведется дифференцированно по видам активов, отложенных налоговых обязательств – по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Понятие вида актива и обязательства в ПБУ 18/02 не раскрыто. Можно предположить, что видами активов и обязательств являются основные средства, материалы, дебиторская задолженность и т. д. Именно это предположение лежит в основе модели аналитического учета на счетах 09 и 77 в программе "1С:Бухгалтерия 7.7": аналитическими объектами являются элементы перечисления "Виды активов и обязательств".

В рамках программы семинара были изложены и другие актуальные вопросы, связанные с введением в действие ПБУ 18/02. Все эти вопросы сопровождались практическими примерами, рассмотрением порядка отражения расчетов по налогу на прибыль в программе "1С:Бухгалтерия 7.7".

Рассмотрим сквозной пример применения норм ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н и вступившего в силу в этом году (далее – Положение), пользователями конфигурации "Бухгалтерский учет" (редакция 4.5).

Исходные данные примера

Пусть ОАО "Комкор" была зарегистрирована в 2002 году, занимается пошивом одежды, оптовой торговлей и оказанием услуг населению (мелкий ремонт одежды и т. п.), имеет 2 производственных подразделения (не обособленных) – участок раскроя и швейный цех, а также склад. Организация ОАО "Комкор" не является плательщиком ЕНВД. На 1 января 2003 года в информационной базе имелись следующие данные (табл. 2.7).

Таблица 2.7

Остатки по счетам бухгалтерского и налогового учета на 01.01.2003 года

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Счет | Сальдо на начало периода | Состав объектов аналитического учета (субконто) |
| Код | Наименование | Дебет | Кредит |
| 01.1 | ОС в организации ОАО "Комкор" | 176 000,00 | – | Стеллаж складской |
| 02.1 | Аморт. ОС, уч. на сч.01.1 |  | 25 813,33 | – |
| 10.1 | Сырье и материалы | 18 250,00 | – | – |
| 19 | НДС по приобр. ценностям | 3 650,00 | – | – |
| 20 | Основное производство | 6 550,00 | – | Готовая продукция – Швейный цех |
| 41.1 | Товары на складах | 66 805,11 | – | Пальто имп. мужское – 20 шт. на складе |
| 43 | Готовая продукция | 9 360,00 | – | Пальто мужское (собств.) – 6 шт. на складе |
| 51 | Расчетные счета | 175 000,00 | – | – |
| 60.1 | Расч. с пост. в руб. | – | 21 900,00 | – |
| 60.11 | Расч. с пост. в вал. | – | 66 805,11 | – |
| 66.1 | Краткоср. кредиты в руб. | – | 120 000,00 | – |
| 68 | Налоги и сборы | – | 13 947,00 | – |
| 69 | Расч. по соц. страхованию | – | 5 195,00 | – |
| 70 | Расч. по оплате труда | – | 10 257,00 | – |
| 71.1 | Расчеты в рублях | 500,00 | – | – |
| 75.1 | Вклады в уставной капитал | 25 000,00 | – | – |
| 76.5 | Расч. с деб. и кред. в руб. | – | 18 749,67 | – |
| 80 | Уставный капитал | – | 200 000,00 | – |
| 84.2 | Убыток, подлеж. покрытию | 10 552,00 | – | – |
| Н01.05 | Форм. расх. осн. пр–ва | 2 560,00 | – | – |
| Н02.01 | Поступ. и выб. материалов | 18 250,00 | – | – |
| Н02.02 | Поступ. и выб. товаров | 60 200,00 | – | – |
| Н02.03 | Готовая продукция | 4 120,00 | – | – |
| Н05.01 | Первоначальная стоимость ОС | 170 000,00 | – | – |
| Н05.02 | Амортизация ОС | – | 24 933,33 | – |
| Н11.02 | Убытки за 2002 год | 16 358,00 | – | – |

Элементы учетной политики организации ОАО "Комкор" на 2003 год, важные для целей настоящей статьи, следующие:

1. В области бухгалтерского учета:

Применяется ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", при этом входящие остатки по счетам 09 "Отложенные налоговые активы" и 77 "Отложенные налоговые обязательства" на 01.01.2003 года не формируются;

Списание стоимости МПЗ осуществляется по средневзвешенной оценке за месяц;

Остаток незавершенного производства оценивается по прямым затратам;

Косвенные расходы распределяются между видами деятельности (видами номенклатуры продукции, работ и услуг) пропорционально доле выручки от конкретных видов деятельности в общем объеме выручки;

Производится калькулирование полной себестоимости продукции (работ, услуг), то есть счета 25 и 26 списываются в дебет счета 20 "Основное производство".

2. В области налогообложения прибыли:

Для целей исчисления налога на прибыль доходы и расходы определяются по методу начисления;

Списание стоимости МПЗ осуществляется по средневзвешенной оценке за месяц.

Ввод начальных остатков для дальнейшего применения ПБУ 18/02

Поскольку ПБУ 18/02 предполагает выявление разниц в оценке активов и обязательств, сопоставление начальных остатков по данным бухгалтерского и налогового учета по существу является первым этапом работы.

На всякий случай приведем таблицу с наиболее типичными вариантами сопоставления остатков по счетам бухгалтерского и налогового учета (табл. 2.8).

Таблица 2.8

Сопоставление остатков по счетам бухгалтерского и налогового учета в типовой конфигурации "Бухгалтерский учет" (ред. 4.5) (наиболее типичные случаи)

|  |  |
| --- | --- |
| Бухгалтерский учет | Налоговый учет  |
| Код | Наименование счета | Код | Наименование счета |
| 01 | Основные средства | Н05.01 | Первоначальная стоимость основных средств |
| 03 | Доходные вложения в материальные ценности |
| 02 | Амортизация основных средств | Н05.02 | Сумма начисленной амортизации основных средств |
| 04 | Нематериальные активы и расходы на НИОКР | Н05.03 | Первоначальная стоимость нематериальных активов |
| 05 | Амортизация нематериальных активов | Н05.04 | Сумма начисленной амортизации нематериальных активов |
| 07 | Оборудование к установке | Н01.02 | Учет стоимости оборудования |
| 08.4 | Приобретение отдельных объектов основных средств | Н01.01 | Формирование стоимости объектов основных средств |
| 08.3 | Строительство объектов основных средств | Н01.09 | Строительство объектов основных средств |
| 08.5 | Приобретение нематериальных активов | Н01.08 | Формирование стоимости объектов нематериальных активов |
| 08.8 | Выполнение НИОКР | Н01.03 | Формирование расходов на НИОКР |
| 10 | Материалы | Н02.01 | Поступление и выбытие материалов |
| 15.1 | Заготовление и приобретение материалов |
| 16.1 | Отклонение в стоимости материалов |
| 20 | Основное производство | Н01.05 | Формирование прямых расходов на производство товаров (работ, услуг) основного производства |
| 21 | Полуфабрикаты собственного производства | Н02.07 | Поступление и выбытие полуфабрикатов собственного производства |
| 41 | Товары | Н02.02 | Поступление и выбытие товаров |
| 42 | Торговая наценка |
| 43 | Готовая продукция | Н02.03 | Поступление и выбытие готовой продукции |
| 44 | Расходы на продажу | Н01.07 | Транспортные расходы по доставке покупных товаров |
| 45 | Товары отгруженные | Н02.04 | Отгруженные без перехода права собственности МПЗ |
| 58.1.1 | Паи | Н02.08 | Паи |
| 58.2 | Долговые ценные бумаги | Н02.05 | Поступление и выбытие ценных бумаг |
| 58.1.2 | Акции |
| 58.5 | Приобретенные права в рамках оказания финансовых услуг | Н02.06 | Приобретение прав в рамках оказания финансовых услуг |
| 94 | Недостачи и потери от порчи ценностей | Н16 | Недостачи и потери от порчи ценностей |
| 97 | Расходы будущих периодов | Н04 | Расходы будущих периодов |

Сопоставив данные бухгалтерского и налогового учета, можно найти общую величину разниц в оценке активов и обязательств на дату начала применения ПБУ 18/02 (в нашем примере – 1 января 2003 года, см. табл. 2.9).

Таблица 2.9

Остатки на 01.01.2003 года, приведенные к виду, удобному для сопоставления бухгалтерского и налогового учета

| Бухгалтерский учет | Налоговый учет  |
| --- | --- |
| Счет | Сальдо на начало периода  | Счет | Сальдо на начало периода  |
| Код | Наименование  | Дебет | Кредит  | Код | Наименование  | Дебет | Кредит  |
| 01.1 | ОС в организации ОАО "Комкор" | 176 000,00 | – | Н05.01 | Первоначальная ст–сть ОС | 170 000,00 | – |
| 02.1 | Аморт. ОС, уч. на сч.01.1 | – | 25 813,33 | Н05.02 | Амортизация ОС | – | 24 933,33 |
| 10.1 | Сырье и материалы | 18 250,00 | – | Н02.01 | Поступ. и выб. материалов | 18 250,00 | – |
| 19 | НДС по приобр. ценностям | 3 650,00 | – | Аналога нет – считаем, что оценка не может отличаться от бухгалтерской |
| 20 | Основное производство | 6 550,00 | – | Н01.05 | Форм. расх. осн. пр–ва | 2 560,00 | – |
| 41.1 | Товары на складах | 66 805,11 | – | Н02.02 | Поступ. и выб. товаров | 60 200,00 | – |
| 43 | Готовая продукция | 9 360,00 | – | Н02.03 | Готовая продукция | 4 120,00 | – |
| 51 | Расчетные счета | 175 000,00 | – | Аналога нет – считаем, что оценка не может отличаться от бухгалтерской |
| 60.1 | Расч. с пост. в руб. | – | 21 900,00 | То же |
| 60.11 | Расч. с пост. в вал. | – | 66 805,11 | То же |
| 66.1 | Краткоср. кредиты в руб. | – | 120 000,00 | То же |
| 68 | Налоги и сборы | – | 3 947,00 | То же |
| 69 | Расч. по соц. страхованию | – | 5 195,00 | То же |
| 70 | Расч. по оплате труда | – | 10 257,00 | То же |
| 71.1 | Расчеты в рублях | 500,00 | – | То же |
| 75.1 | Вклады в уставной капитал | 25 000,00 | – | То же |
| 76.5 | Расч. с деб. и кред. в руб. | – | 18 749,67 | То же |
| 80 | Уставный капитал | – | 200 000,00 | То же |
| 84.2 | Убыток, подлеж. покрытию | 10 552,00 | – | Н11.02 | Убытки за 2002 год | 16 358,00 | – |

Дальше все зависит от того, намерена ли организация ОАО "Комкор" вводить начальные остатки по счетам 09 "Отложенные налоговые активы" и 77 "Отложенные налоговые обязательства". Обязанность ввода этих остатков из самого ПБУ 18/02 не вытекает, следовательно, это дело добровольное, подлежащее закреплению в учетной политике организации ОАО "Комкор", что и было отмечено Минфином России в письме от 15.04.2003 № 16–00–14/129.

Если организация ОАО "Комкор" решила вводить начальные остатки по счетам 09 и 77

Достоинство у этого решения – повышение точности отражения нераспределенной прибыли (убытков) прошлых лет. Ведь если есть отложенное налоговое обязательство, то чистая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, меньше (а в случае отложенного налогового актива, наоборот, больше – наличие такого актива как раз означает, что уже уплачен налог как бы "в счет будущих периодов"). Недостатков с практической точки зрения видится два, и каждый из них может оказаться существенным:

1. При вводе начальных остатков нужно разделить все разницы в оценке активов и обязательств на временные и постоянные. Это может оказаться непросто, если объектов учета, имеющих разницы в оценке в бухгалтерском и налоговом учете, много (например, если есть 300 объектов основных средств, и каждому из них уделить примерно 5 минут, то потребуется 1500 минут, то есть 25 часов работы). Ведь для каждого объекта нужно найти причину (причины) возникновения разницы, чтобы потом классифицировать саму разницу либо как временную, либо как постоянную, либо как ту и другую, и ввести соответствующие записи по счетам 09 "Отложенные налоговые активы", 77 "Отложенные налоговые обязательства", НПР "Постоянные разницы" (специальный вспомогательный забалансовый счет, предназначенный для обобщения информации о возникновении и списании постоянных разниц в оценке активов и обязательств организации ОАО "Комкор", подробнее о нем – см. далее раздел "Учет постоянных разниц").

2. Если организация ОАО "Комкор" не сделала эту работу сразу, то может понадобиться пересмотр всех записей по счетам 09 и 77, то есть, например, перепроведение документов "Начисление амортизации" и "Закрытие месяца", исправление ранее внесенных ручных корректировок по счетам 99, 09, 77, 68 (если они производились). При этом могут быть опасения, что вследствие каких–то причин могут измениться данные за уже "закрытые" периоды (помимо данных по счетам 09 и 77). А кроме того, придется объяснять, почему, например, в годовом отчете за 2003 год "вдруг" поменялись начальные остатки не только по сравнению с отчетностью прошлого года (это вполне можно объяснить вводом в действие ПБУ 18/02), но и по сравнению с промежуточной отчетностью за 2003 год (а вот это уже может быть расценено придирчивым налоговым инспектором как подтверждение того, что в инспекцию ранее предоставлялась недостоверная отчетность, и придется с этим спорить).

Мы уже ранее приняли допущение, что ОАО "Комкор" не вводит начальные остатки по счетам 09 и 77 на 01.01.2003 года. Тем не менее, рассмотрим пример, как нужно было бы вводить начальные остатки по счетам 09 и 77, а при необходимости – и по счету НПР, если бы было принято такое решение.

Видно, что разница в первоначальной стоимости основных средств составила 6 000 руб. (176 000 руб. в бухгалтерском учете и 170 000 руб. в налоговом учете). С помощью стандартных отчетов за 2002 год (оборотно–сальдовая ведомость по счету, карточка счета по субконто и т. д.), а также с помощью отчета "Анализ состояния налогового учета" можно выяснить состав объектов основных средств, в оценке которых возникла разница, а также причины возникновения разницы по каждому объекту. В данном случае объект у нас только один – стеллаж складской. Открывая операции по формированию его стоимости (по счету 08 в бухгалтерском учете и Н01.01 в налоговом учете), выясняем причины возникновения разницы. Рассмотрим несколько возможных случаев:

1. Разница объясняется тем, что в бухгалтерском учете в стоимость основного средства были включены проценты по кредиту в сумме 6 000 руб., которые в налоговом учете были отнесены в состав внереализационных расходов. Тогда вся разница в оценке объекта может быть отнесена к налогооблагаемой временной разнице, и можно сделать запись по дебету счета 84.2 "Убыток прошлых лет, подлежащий покрытию" (если бы была нераспределенная прибыль, то вместо этого счета был бы счет 84.3 "Нераспределенная прибыль в обращении") и кредиту счета 77 "Отложенные налоговые обязательства", по аналитике "Основные средства", на сумму 1 228,8 руб. (разница в оценке остаточной стоимости 5 120 руб. x ставка налога на прибыль 24%).

2. Если причина разницы та же, что в предыдущем случае, но при этом для целей определения налоговой базы в 2002 году были приняты только 4 500 руб., а оставшиеся 1 500 руб. – не приняты (вследствие превышения нормативов согласно ст. 269 НК РФ), то, соответственно, отложенные налоговые обязательства составят только 921,6 руб. (5 120 руб. x 4 500 / 6 000 x 24%), а постоянные разницы в оценке объекта основных средств составят 1 500 x 5 120 / 6 000 = 1 280 руб., то есть нужно будет сделать 2 записи:

Дебет 84.2 Кредит 77 (субконто "Основные средства")

– 921,6 руб.;

Дебет НПР.01 (субконто "Стеллаж складской")

– 1 280 руб.

По амортизируемому имуществу для целей определения разниц сравнивается остаточная стоимость. При этом предполагается, что при переносе стоимости объекта основных средств на расходы или на стоимость других активов все разницы в стоимости также списываются пропорционально самой стоимости.

3. Если причины две – проценты по кредиту и суммовые разницы, то они в совокупности могут дать или только один эффект – временных разниц, как в самом первом случае, или два – как во втором случае.

Введя в базу необходимые записи по основным средствам, продолжаем анализ таблицы 3 и видим разницу в оценке остатков незавершенного производства, товаров, готовой продукции.

Разницу в оценке товаров можно найти и "оформить" примерно так же, как и в случае с основными средствами, причем здесь, вероятно, все даже проще. Например, если мы обнаруживаем, что в бухгалтерском учете в стоимость товаров были включены дополнительные расходы на их приобретение, а в налоговом учете они в соответствии со статьей 320 НК РФ были сразу признаны расходами, то делаем запись:

Дебет 84.2 Кредит 77 (субконто "Товары")

– 1 585,23 руб. (6 605,11 x 24%).

Правда, ситуация может осложниться, если все же при приобретении товаров имели место постоянные разницы в оценке, например, если в ходе командировки по закупке конкретных товаров было превышение командировочных расходов. Тогда сумму постоянных разниц, приходящихся на остаток конкретного товара (то есть еще не повлиявших на расходы в 2002 году), нужно отнести на счет НПР.41.

С активами, связанными с процессом производства (остатки незавершенного производства, готовая продукция), все может быть гораздо сложнее. Дело в том, что в производство идут разные ресурсы (материалы, услуги, начисляется амортизация основных средств и нематериальных активов и т. д.), и каждый из этих ресурсов "тащит за собой" свои разницы в оценке – как постоянные, так и временные (которые, соответственно, повлекут за собой возникновение разниц в расходах при реализации продукции, работ и услуг). То есть, чтобы тщательно отследить прямым способом, сколько и каких разниц приходится на остаток незавершенного производства и готовой продукции, нужно, во–первых, знать разницы в оценке ресурсов, использованных в производстве в 2002 году, а во–вторых, проделать расчет "перетекания" этих разниц в производство (и потом – в оценку готовой продукции), по сложности аналогичный калькулированию самой себестоимости продукции (работ, услуг). Это при сложном производстве – большая работа.

В заключение хотелось бы обратить внимание на разницу между бухгалтерским и налоговым убытком за 2002 год. При этом стандартный метод здесь неприменим, так как убыток – это не актив и не обязательство. Его нужно анализировать отдельно и совсем в других целях. Точнее, нужно просто сформировать отложенный налоговый актив, исходя из суммы убытка по данным налогового учета, так как убыток в соответствии со статьей 283 НК РФ может быть перенесен на будущее и, соответственно, может уменьшить базу налога на прибыль. В рассматриваемом примере – это запись:

Дебет 09 (субконто "Убытки прошлых периодов") Кредит 84.2

– 3 925,92 руб. (16 358 x 24%).

Таким образом, как всегда, мы стоим перед дилеммой: если хотим повысить точность отчетности – нужно проделать больше работы (причем для производственных предприятий – вероятно, существенно больше). А стоит ли это делать, каждое предприятие ОАО "Комкор" должно определить самостоятельно.

Если организация ОАО "Комкор" решила не вводить начальные остатки

То, что считалось достоинством предыдущего решения о вводе остатков по счетам 09 и 77, здесь является недостатком – нераспределенная прибыль или непокрытый убыток прошлых лет могут быть не совсем достоверными без учета отложенных налоговых активов и обязательств. Напротив, сама процедура ввода начальных остатков здесь существенно проще, так как все разницы в оценке активов и обязательств, возникшие до даты начала применения ПБУ 18/02, считаются постоянными разницами, поскольку могут повлиять на разницы в доходах и/или расходах только один раз. Постоянные разницы в оценке активов и обязательств в "1С:Бухгалтерии 7.7" на дату начала применения ПБУ 18/02 подлежат отражению на вспомогательном забалансовом счете НПР "Постоянные разницы" по субсчетам, коды которых совпадают с кодами основных счетов бухгалтерского учета (например, по основным средствам, как вы уже видели выше – по счету НПР.01, по готовой продукции – на счете НПР.43 и т. д.), чтобы в дальнейшем движение этих разниц отслеживалось автоматически. Никаких проводок по балансовым счетам делать в это время не нужно.

В частности, в приведенном выше примере (см. таблицы 1 и 3), 31.12.2002 года для дальнейшей удобной работы с информационной базой нужно ввести следующие записи:

Дебет НПР.01, субконто "Стеллаж складской"

– 5 120 руб.;

Дебет НПР.20, субконто "Готовая продукция", "Материальные затраты", "Швейный цех"

– 3 990 руб.;

Дебет НПР.41, субконто "Пальто имп. мужское""

– 6 605,11 руб.;

Дебет НПР.43, субконто "Пальто мужское (собств.)"

– 5 240 руб.;

Кредит НПР.УП

– 16 358 руб.

Из этих проводок виден принцип отражения записей по счету НПР:

* если оценка актива в бухгалтерском учете превышает оценку этого же актива в налоговом учете, то на разницу делается запись по дебету счета НПР;
* если наоборот – оценка актива в налоговом учете превышает оценку в бухгалтерском учете – то запись делается по кредиту счета НПР.

Обоснование у этого следующее: дебетовые записи по разным субсчетам счета НПР списываются в дебет счета НПР.99 "Постоянные разницы текущего периода" (при списании соответствующих активов на расходы текущего периода), а это влечет за собой признание постоянного налогового обязательства (то, что превышение бухгалтерской оценки актива над налоговой оценкой повлечет за собой в дальнейшем превышение суммы расходов в бухгалтерском учете над суммой расходов в налоговом учете, и за счет этого возможно увеличение начисленных сумм налога на прибыль, представляется достаточно очевидным; здесь задача – просто напомнить читателям, как использовать счет НПР). Соответственно, записи по кредиту счета НПР.99 приводят к признанию постоянного налогового актива (так же как и записи по дебету сторно).

Учет постоянных разниц

Согласно определению, данному в пункте 4 ПБУ 18/02, для целей Положения под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Для понимания общих закономерности учета постоянных разниц полезно рассмотреть различные случаи их возникновения на практике. Возьмем для примера следующие операции за январь 2003 года, связанные с движением постоянных разниц.

1. Операции по движению активов, имевших разницы в оценке на начало 2003 года.

10.01.2003 года на склад поступило 20 шт. пальто импортных мужских на сумму 66 805,11 руб. (в налоговом учете в стоимость товара включена вся сумма), 24.01.2003 года было продано 2 шт. данного товара.

31.01.2003 года начислена амортизация основного средства – складского стеллажа на издержки обращения в сумме 2 346,67 руб. (в налоговом учете включено в состав косвенных расходов 2 266,67 руб.).

В течение месяца была оприходована готовая продукция на склад – пальто мужские собственного производства в количестве 12 шт., при этом 5 шт. пальто было продано.

2. Прочие операции за январь 2003 года, связанные с возникновением постоянных разниц в оценке активов.

В январе директором представлены авансовые отчеты, в соответствии с которыми принято к учету 6 450 руб. сверхнормативных расходов по командировке (счет 26 "Общехозяйственные расходы") и 3 650 руб. представительских расходов (счет 44.1.1 "Издержки обращения в ОАО "Комкор", осуществляющих торговую деятельность, не облагаемую ЕНВД"). По окончании месяца выяснилось, что из общей суммы представительских расходов в норматив "укладывается" только 1 080 руб., остальные 2 570 руб. являются сверхнормативными расходами.

Кроме данных о вышеперечисленных операциях, непосредственно связанных с постоянными разницами, приводим также для справки следующую информацию о деятельности ОАО "Комкор" в январе 2003 года:

1. Выручка от реализации в бухгалтерском и налоговом учете совпала и составила 131 441,7 руб., в том числе:

от реализации готовой продукции – 12 500 руб.;

от реализации услуг – 11 000 руб.;

от реализации покупных товаров – 107 941,70 руб.

2. Убыток от реализации по данным бухгалтерского учета – 35 497,86 руб., по данным налогового учета – 63 504,84 руб.

3. Расходы на оплату труда всего – 27 000 руб.

При проведении документа "Закрытие месяца", формирующего при наличии постоянных разниц текущего периода проводки на сумму постоянного налогового обязательства (или актива), с установленным флагом "Формировать отчет при проведении документа" (этот документ нужно проводить в два этапа: сначала выполнить все процедуры, кроме процедур по ПБУ 18/02, потом проделать все операции по налоговому учету, включая регламентные, выверить данные налогового учета, а потом опять вернуться к документу "Закрытие месяца" и выполнить процедуры, связанные с ПБУ 18/02; сейчас речь идет о последнем этапе) можно получить отчет по постоянным разницам (рис. 2.2).

Рис. 2.2. Движение постоянных разниц в оценке активов и расчет постоянного налогового обязательства за январь 2003 года.

Из рис. 2.2 видно, что постоянные разницы в оценке объектов "перемещаются" между видами активов именно так, как происходит перемещение самих активов. Так, сопоставив строки, несложно увидеть, что постоянные разницы, образовавшиеся на счете общехозяйственных расходов вследствие принятия к бухгалтерскому учету затрат на командировки сверх норм в сумме 6 450 руб., в дальнейшем "перешли" в постоянные разницы в оценке незавершенного производства, в соответствии с тем, что сами общехозяйственные расходы были списаны на счет 20 "Основное производство" в соответствии с принятой учетной политикой организации ОАО "Комкор". Затем постоянные разницы "перешли" частично на готовую продукцию (7 005,27 руб.), а частично (в части, приходящейся на себестоимость оказанных услуг) были признаны в качестве постоянных разниц текущего периода (3 048,10 руб.).

Постоянная разница в оценке основных средств частично списалась (в составе амортизации) и привела к разнице в сумме издержек обращения текущего периода между данными бухгалтерского и налогового учета (80 руб.). Аналогично, постоянная разница в оценке реализованных товаров (330,26 руб.) отражает тот факт, что расходы в этой части в налогом учете меньше, чем в бухгалтерском. В нижней части отчета приведен расчет постоянного налогового обязательства (постоянный налоговый актив в случае его возникновения будет отражен как обязательство со знаком минус, поскольку в ПБУ 18/02 понятие "постоянный налоговый актив" отсутствует).

Но можно заметить, что на рисунке 1 приведена только общая информация. В рассмотренном примере было очень маленькое количество объектов учета и операций, поэтому многие цифры можно было узнать "с первого взгляда". На практике обычно так не бывает – все намного сложнее. Поэтому есть необходимость расшифровки постоянных разниц в оценке отдельных объектов учета. И такая расшифровка может быть получена по двойному щелчку мыши по любой ячейке строки отчета с данными по определенному виду активов или обязательств. Например, если мы хотим узнать больше о постоянных разницах в оценке незавершенного производства, товаров, или уточнить, что "скрывается" в строке "Прочие доходы и расходы", то можем получить расшифровки, указанные на рисунках 2.3, 2.4, 2.5 соответственно.

Рис.2.3. Расшифровка движения постоянных разниц в оценке незавершенного производства за январь 2003 года. Видна организация ОАО "Комкор" аналитического учета постоянных разниц – она такая же, как и по самим затратам основного производства

Рис. 2.4. Постоянные разницы по товарам. У крупных торговых организаций эта расшифровка может состоять из нескольких сот или даже тысяч строк.

Рис. 2.5. В строке "Прочие доходы и расходы" оказались сверхнормативные представительские расходы. Но могло быть и что–то другое, поэтому расшифровка не помешает и здесь

В принципе, движение постоянных разниц можно увидеть в программе и с помощью стандартных отчетов по счету НПР "Постоянные разницы" (оборотно–сальдовая ведомость по счету, анализ счета и т. д.), но все же специализированные отчеты удобнее. Сопоставив движение постоянных разниц в оценке активов (обязательств) с движением объектов учета, к которым они относятся, можно заметить, что программа настроена на списание разниц пропорционально движениям самих объектов, в оценке которых они возникли, что не противоречит ПБУ 18/02 и представляется логичным.

Учет временных разниц

В основе модели учета, заложенной в типовое решение для "1С:Бухгалтерии 7.7", лежит то обстоятельство, что все разницы в оценке активов и/или обязательств делятся на постоянные и временные. Конечно, разница в оценке актива – это не то же самое, что постоянная или временная разница в сумме доходов или расходов текущего периода. Но, как мы видели выше на примере постоянных разниц, причина разницы может возникнуть в одном периоде и при совершении одних операций, а результат, то есть влияние на разницу между бухгалтерской и налоговой прибылью (убытком), может быть выявлен совсем в другом периоде и при совершении совершенно других операций. Конкретно – тех операций, которые связаны с признанием доходов или расходов текущего периода в бухгалтерском учете и/или для целей налогообложения. Нужно тщательно отследить промежуточные звенья этого процесса, то есть временные разницы в оценке активов или обязательств. Поскольку временные разницы, как и постоянные, не являются самостоятельными объектами, как, например, основные средства, или материалы, или что–то другое, а являются лишь отражением части оценки реальных активов или обязательств с точки зрения ПБУ 18/02, они тоже "следуют" за объектами, в оценке которых они возникли.

То есть, для активов справедливо равенство:

Оценка в налоговом учете = Оценка в бухгалтерском учете – Постоянные разницы + Налогооблагаемые временные разницы – Вычитаемые временные разницы

Или, если взять изменение оценки объекта учета за период, то получится равенство:

Изменение оценки в налоговом учете = Изменение оценки в бухгалтерском учете – Движение постоянных разниц + Движение налогооблагаемых разниц – Движение вычитаемых разниц

Изменение оценки актива в налоговом учете, как правило, влечет за собой изменение доходов или расходов, то же – в бухгалтерском учете. С учетом этого из последнего равенства можно получить формулу, приведенную в пункте 21 ПБУ 18/02, умножив все равенство на ставку налога на прибыль с учетом изменения знаков с "+" на "–" (так как уменьшение оценки активов означает увеличение расходов, и наоборот).

Однако, в принципе, могут быть и исключения. Например, может случиться, когда один и тот же объект формально учитывается в бухгалтерском учете как один вид активов, а в налоговом учете – как другой вид активов, но в результате этого реальных разниц в доходах или расходах не возникает.

Для отражения в учете этой и других редких ситуаций в новой редакции типовой конфигурации предоставлена возможность "вручную" управлять отражением отложенных налоговых активов на счете 09 и отложенных налоговых обязательств на счете 77 с помощью специального забалансового счета КВР "Корректировка временных разниц" – при проведении документа "Закрытие месяца" эти корректировки учитываются.

Таким образом, даже в случаях, прямо не предусмотренных в алгоритме типового решения, у пользователя есть возможность скорректировать действия программы в нужном ключе. А это значит, что теперь с помощью "1С:Бухгалтерии" можно отразить в учете любую ситуацию, которая может встретиться на практике, в соответствии с ПБУ 18/02. То есть реально работает формула:

Оценка в бухгалтерском учете – Оценка в налоговом учете = Постоянные разницы + Временные разницы – Корректировка временных разниц.

Прежде чем перейти к рассмотрению отчетов, чуть более подробно остановимся на использовании счета КВР "Корректировка временных разниц", который предназначен для отражения корректировок временных разниц в оценке активов и обязательств в случаях, когда такие разницы не могут привести к различию доходов или расходов между данными бухгалтерского учета и налогообложения.

К счету КВР "Корректировка временных разниц" открыты субсчета по видам активов и обязательств, в оценке которых возникают временные разницы:

КВР.01 "Основные средства" – для отражения корректировки временных разниц в оценке объектов основных средств;

КВР.04 "Нематериальные активы" – для отражения корректировки временных разниц в оценке объектов нематериальных активов;

НПР.07 "Оборудование к установке" – для отражения постоянных разниц в оценке оборудования к установке;

а также по ряду других активов и обязательств.

При этом код субсчета счета КВР, предназначенного для отражения постоянных разниц в оценке активов или обязательств определенного вида, совпадает с кодом счета бухгалтерского учета, на котором учитываются соответствующие активы (обязательства).

Аналитический учет на различных субсчетах счета КВР ведется в разрезе тех же объектов учета, что и на соответствующих счетах бухгалтерского учета активов и обязательств (например, на счете КВР.01 – по объектам основных средств).

Особыми субсчетами на счете КВР "Корректировка временных разниц" являются:

КВР.УП "Убытки прошлых лет" – предназначен для корректировки суммы убытков прошлых лет, принимаемых для расчета суммы налога на прибыль;

КВР.УТ "Убытки текущего периода" – аналогично по убыткам текущего налогового периода (года).

Суммы корректировок, отражаемые по дебету счета КВР, увеличивают налогооблагаемые разницы либо уменьшают вычитаемые разницы в оценке активов или обязательств. Соответственно, суммы корректировок, отражаемые по кредиту счета КВР, имеют обратный эффект.

Записи по счету КВР, исходя из его предназначения, делаются исключительно "вручную" – это инструмент прямого управления учетом временных разниц со стороны пользователя.

Теперь перейдем к рассмотрению отчета по временным разницам, который формируется при выполнении соответствующей процедуры документа "Закрытие месяца" при установленном флаге "Формировать отчеты при проведении документа" и раскрывает порядок автоматического формирования проводок по отложенным налоговым активам и отложенным налоговым обязательствам. Пример отчета приведен на рис. 2.6.

Рис. 2.6. Отчет по временным разницам.

В отчете отражаются все четыре возможных случая движения временных разниц:

* возникновение налогооблагаемых разниц;
* погашение налогооблагаемых разниц;
* возникновение вычитаемых разниц;
* погашение вычитаемых разниц.

Возникновение налогооблагаемых разниц имеет место, если изменение бухгалтерской оценки активов выше, чем изменение налоговой оценки (для обязательств – наоборот), и на начало месяца нет вычитаемых разниц. Если на начало месяца есть вычитаемые разницы в оценке объекта, возникшие до начала текущего месяца, то в описанном случае, в первую очередь, будет идти речь о погашении вычитаемых разниц.

Напротив, если изменение бухгалтерской оценки активов за период ниже, чем изменение их налоговой оценки, то должно признаваться возникновение вычитаемых разниц, если только в оценке данного объекта на начало месяца не было остатка налогооблагаемых временных разниц. Если остаток на начало месяца имел место, то, в первую очередь, речь может идти о погашении налогооблагаемых временных разниц.

В отчете по временным разницам тоже предусмотрена расшифровка показателей, так как сами показатели являются сводными. Например, в графе 3 по строке "Незавершенное производство" показана сумма возникших в отчетном периоде вычитаемых временных разниц в оценке всех объектов, учитываемых по счету 20 "Основное производство". По двойному щелчку мыши в соответствующей области таблицы появляется расшифровка (рис. 2.7).

Рис. 2.7. Расшифровка временных разниц в разрезе объектов учета по счету 20 (вид актива – "Незавершенное производство").

В расшифровке раскрывается применение той формулы расчета, которая была приведена выше. Графа 8 не содержит никаких значений, так как не вводилось никаких корректировок по счету КВР.

Расчет налога на прибыль

Расчет налога на прибыль выполняется последним – после определения постоянной и временной разниц.

По сути, процедура производит расчет условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, в ходе которого формируются соответствующие записи в бухгалтерском учете – либо по дебету счета 99.2.1 "Условный расход по налогу на прибыль" и кредиту счета 68.4.2 "Расчет налога на прибыль", либо по дебету счета 68.4.2 и кредиту счета 99.2.2 "Условный доход по налогу на прибыль".

По результатам проведения этой процедуры может быть сформирован отчет (опять же при условии установки в документе "Закрытие месяца" флага "Формировать отчет при проведении документа"), образец которого приведен на рис. 2.8.

Рис. 2.8. Расчет условного расхода (дохода) по налогу на прибыль.

По сравнению с аналогичным отчетом, формировавшимся в предыдущей редакции типового решения для "1С:Бухгалтерии 7.7", здесь учтено разъяснение Минфина России (письмо от 14.07.2003 № 16–00–14/220) о том, что ПБУ 18/02 распространяется только на те виды хозяйственной деятельности (а следовательно, и на доходы и расходы, связанные с этими видами деятельности), в результате которых организация ОАО "Комкор" становится плательщиком налога на прибыль.

Выполнение процедуры расчета налога на прибыль является завершающим этапом отражения операций в соответствии с ПБУ 18/02, который выполняется автоматически.

После этого нужно посмотреть на счет 68.4.2 "Расчет налога на прибыль" – если все верно, то сальдо по этому счету должно быть равно сумме налога на прибыль (сумме авансовых платежей по налогу на прибыль, если речь не идет об итогах года), подлежащей начислению к уплате в бюджет либо уменьшению по расчетам с бюджетом в соответствии с налоговой декларацией.

В таком случае далее просто нужно ручными проводками "закрыть" счет 68.4.2 на счет 68.4.1 "Расчеты с бюджетом" с одновременным распределением сумм к начислению (уменьшению) по бюджетам различных уровней.

В сквозном примере, рассмотренном в настоящей статье, счет 68.4.2 "Расчет налога на прибыль" имеет нулевое сальдо, что верно, так как в налоговом учете получен убыток, а ранее налог на прибыль в 2003 году также не начислялся (январь месяц!). То есть никаких дополнительных записей вводить не нужно.

На практике может сложиться ситуация, когда сальдо счета 68.4.2 "Расчет налога на прибыль" почему–то не равно общей сумме налога на прибыль к доплате (уменьшению), которая получилась в налоговой декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период. В таком случае нужно искать причины, которые повлекли за собой расхождение сумм налога.

В принципе, если рассматривать ситуацию в общем плане, причины могут относиться к одной из следующих групп:

1. В отчетном периоде была одна из редких ситуаций, которая автоматически программой не обслуживается (по идее, ясно, что программа, даже очень сложная и "умная", не может учесть абсолютно всего).

В этом случае нужно постараться вспомнить, не приходилось ли вам при заполнении декларации по налогу на прибыль вписывать какие–нибудь показатели вручную, и если приходилось, то какие.

Скорее всего, с этими показателями и связано расхождение суммы налога. Например, это могут быть "старые" льготы по налогу на прибыль, особенности операций с ценными бумагами и т. п.

Если вы действительно убедились, что имеется ситуация, не учтенная автоматически, то нужно провести ручную корректировку. Что корректировать – зависит от обстоятельств. В принципе, есть два пути – скорректировать сами проводки по счету 68.4.2 или скорректировать постоянные или временные разницы (используя счета НПР и КВР соответственно). Корректировка разниц лучше, если результат нужно учесть не только в текущем отчетном периоде, но и в будущих периодах.

2. Есть ошибки в бухгалтерском и/или налоговом учете (такое, например, может быть, если вы начали формировать записи по отражению ПБУ 18/02, не проведя тщательную выверку данных бухгалтерского и налогового учета). В этом случае вам может помочь отчет "Анализ состояния налогового учета".

Приведем пример поиска ошибки. В январе 2003 года в бухгалтерском и в налоговом учете получен убыток. Следовательно, после проведения всех процедур расчета налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 на счете 68.4.2 сальдо быть не должно. Тем не менее, допустим, получилось дебетовое сальдо на сумму 240 руб. Это значит, что где–то имеется расхождение в доходах или расходах на сумму 1 000 руб. Отчет "Анализ состояния налогового учета" показывает, что доходы от реализации услуг в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом, на 1 000 рублей (рис. 2.9).

Рис. 2.9. Анализ состояния налогового учета помогает быстрее определить, где ошибка.

Проверяем соотношение суммы выручки по данным бухгалтерского учета и суммы НДС и видим, что НДС по выполненным работам завышен по отношению к выручке (сумме выручки в 12 000 руб. должен соответствовать НДС в сумме не более 2 000 руб., а реально – 3 000 руб.). После этого найти и исправить ошибку с помощью расшифровок данного отчета уже не должно составить большого труда, и далее нужно перепровести документ "Закрытие месяца" с процедурами учета по ПБУ 18/02. Сальдо по счету 68.4.2 должно закрыться.

В данной главе также хотелось бы изложить дополнительные рекомендации о том, как можно совместить бухгалтерский и налоговый учет в торговле: начиная с формирования стоимости товаров, заканчивая их списанием. Начнем с формирования.

В налоговом учете покупная цена товара равна цене по договору (контракту) на его приобретение (подп. 3 п.1 ст. 268 и ст. 320 НК РФ). Никакие комиссионные вознаграждения посредникам, ввозные таможенные пошлины и сборы, страховка и иные затраты, связанные с приобретением, в налоговую стоимость товара не включаются. Эти расходы согласно кодексу принимаются в уменьшение налоговой базы по прибыли сразу как косвенные (ст. 320 НК РФ). А в бухгалтерском учете такие расходы включаются именно в стоимость товара в соответствии с требованиями пунктов 5, 6 ПБУ 5/01 "Учет товарно–материальных ценностей".

Итак, возможный вариант учета. Для учета товаров можно использовать счета 15 и 16. На счет 15 списываются все расходы по приобретению товаров. Учетная цена устанавливается равной договорной. И затем она списывается с кредита счета 15 на дебет счета 41. И тогда стоимость товара на счете 41 совпадет в бухгалтерском учете с налоговой стоимостью товара.

Отклонения договорной стоимости от фактической списываются в дебет счета 16. В налоговом учете суммы, которые числятся на счете 16, принимаются в качестве косвенных расходов в конце месяца. А в бухгалтерском учете эти отклонения списываются на расходы на продажу, то есть в дебет счета 44.

Теперь о списании товаров. Чтобы совместить учеты и на этом этапе, нужно выбрать в обоих учетах одинаковый метод списания стоимости товаров при их реализации. После того, как в кодекс были внесены изменения Федеральным законом № 57–ФЗ, трудностей здесь не будет. Теперь в налоговом учете такой же набор методов списания товаров как и в бухучете.

Транспортные расходы в обоих учетах можно также рассчитывать одинаково. Это тоже нужно зафиксировать в учетных политиках.

Остается последнее – наладить аналитику расходов таким образом, чтобы не создавать налоговые регистры и заполнить декларацию по прибыли по данным бухгалтерского учета. Для этого можно использовать ту разбивку затрат, которая и раньше применялась в торговле. Отдельно выделить: материальные расходы, коммунальные платежи, работы и услуги производственного характера, расходы на оплату труда, начисления на заработную плату, амортизационные отчисления по основным средствам, расходы на ремонт основных средств, прочие расходы.

На отдельный субсчет можно выделить группы расходов, которые нормируются для целей 25 главы (командировочные, представительские, рекламные и др. расходы). Внутри них делается дополнительное деление "в пределах норм", и "сверх норм".

Таким образом, разработанная в связи с этим методика поможет бухгалтеру предприятия уменьшить объем выполняемой работы.

# Заключение

Основную цель деятельности любого производителя (фирмы, делового предприятия) составляет максимизация прибыли. Возможности ее получения ограничены, во–первых, издержками производства и, во–вторых, спросом на произведенную продукцию. Прибыль как финансовый результат работы предприятия представляет собой разность между суммой доходов и всех расходов и отчислений. Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, зависит от суммы налога на прибыль, а чистая прибыль – от суммы затрат, относимых на прибыль.

Налог на прибыль предприятий и организаций – налог, взимаемый с юридических лиц независимо от видов собственности и организационно–правовых форм хозяйствования. Он играет важнейшую и очень ответственную роль в экономике. Сам по себе налог на прибыль является федеральным налогом и регулируется федеральным законодательством, в соответствии с которым ставка налога на прибыль, разбивается на две составные части : часть налога предприятия уплачивают в федеральный бюджет и часть – в региональный бюджет. Причем федеральным законодательством регулируется предельный размер ставки налога, принадлежащей уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации. Таким образом, относясь к категории федеральных налогов, он является доходным источником бюджетов различных уровней, в чем проявляется его распределительная функция.

Можно определить, что на сегодняшний день не решено еще много проблем, касающихся налогового учета. Существующие расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом, т.е. между правилами, которым следуют при составлении бухгалтерских проводок, и правилами исчисления налогооблагаемых баз и сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, создают ситуацию, когда отражаемые в бухгалтерской отчетности показатели и обязательства организаций по налоговым платежам совершенно не корреспондируют между собой.

Новым ПБУ 18/02, утвержденным приказом от 19 ноября 2002 г. №114н (зарегистрировано Минюстом 31 декабря 2002 г.), Минфин доказывает, что налог на прибыль можно рассчитать, корректируя данные бухгалтерского учета. Получилась парадоксальная ситуация. Сначала законодатели придумали отдельный налоговый учет прибыли, а потом Минфин России предложил свой метод, ограничившись несколькими проводками, доводящими бухгалтерские цифры до налоговых.

Налоговая прибыль отличается от бухгалтерской. Во–первых, потому, что некоторые расходы, признаваемые в бухгалтерском учете, не учитываются частично или полностью при исчислении налога на прибыль. А во–вторых, доходы и расходы учитываются в бухгалтерском и налоговом учете в разное время. До введения ПБУ 18/02 различия в определении доходов и расходов при исчислении прибыли можно было не учитывать, а налог на прибыль начислялся всего одной проводкой:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 68 – начислен налог на прибыль (24% от налогооблагаемой прибыли).

Сейчас же налог на прибыль надо рассчитывать по данным бухгалтерского учета. Теперь для выхода на налогооблагаемую прибыль потребуются дополнительные проводки. Сначала будет определяться налог на прибыль по данным бухгалтерского учета, так называемый условный расход по налогу на прибыль. Далее выполняются проводки, отражающие разницы между бухгалтерскими и налоговыми показателями. Затем в отчетность вносятся данные, показывающие, насколько бухгалтерский налог отличается от налога, который нужно уплатить в бюджет. И только после этого в бухучете появится налог, который надо заплатить и который намного проще рассчитать в декларации.

Из–за различий в главе 25 НК РФ и ПБУ 10/99 "Расходы организации" ОАО "Комкор" в налоговом учете некоторые расходы не признаются или нормируются. В результате образуются постоянные разницы, которые формируют представительские расходы и расходы на рекламу в части, превышающей норматив. На постоянную разницу нужно увеличить бухгалтерскую прибыль, чтобы она соответствовала прибыли, рассчитанной по правилам главы 25 НК РФ.

Следующую группу постоянных разниц образуют расходы, приведенные в статье 270 НК РФ. В налоговом учете они не включаются в расходы. Это оплата путевок сотрудникам на лечение и отдых, материальная помощь, подарки. Такие выплаты в бухгалтерском учете относятся к внереализационным расходам:

ДЕБЕТ 91 субсчет "Расходы, не учитываемые при налогообложении" КРЕДИТ 76, 73, 70 ...

Разработчики ПБУ 18/02 выделили еще одну причину возникновения постоянной разницы – убыток, который получила организация ОАО "Комкор", внося в уставный капитал другой фирмы имущество. Такой убыток возникает, если оценочная стоимость основного средства (нематериального актива) меньше, чем остаточная. На самом деле в этом случае постоянная разница не образуется, потому что после вступления в силу Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57–ФЗ о внесении изменений в НК РФ такой убыток относится к расходам в налоговом учете, так же как и в бухгалтерском.

Чтобы в конце квартала определить постоянные разницы, их нужно учитывать обособленно. Из ПБУ 18/02 следует, что придется открывать два субсчета – на суммы учтенные и не учтенные при налогообложении. Например, нормируемые расходы (командировочные, представительские, рекламные) отражаются двумя проводками – на отдельном субсчете в пределах норм, а сверхнормативные суммы на другом:

ДЕБЕТ 26 субсчет "Расходы в пределах норм" КРЕДИТ 71 (76, 60 ...)

ДЕБЕТ 26 субсчет "Расходы сверх норм" КРЕДИТ 71 (76, 60 ...)

Таким образом, на субсчетах сверхнормативных и не учитываемых при налогообложении расходов в течение квартала собираются постоянные разницы. В конце квартала их нужно умножить на ставку налога на прибыль. Полученный показатель Минфин называет "постоянным налоговым обязательством" (далее – ПНО). Оно отражается проводкой:

ДЕБЕТ 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство" КРЕДИТ 68

Исходя из ПБУ 18/02, постоянные разницы появляются только в случае несоответствия бухгалтерских и налоговых расходов. Иначе говоря, это те расходы, с которых придется платить налог на прибыль, так как они не уменьшают налогооблагаемые доходы. В МСФО 12 (международный стандарт финансовой отчетности "Налоги на прибыль"), взятом Минфином за основу ПБУ, такого понятия, как постоянные разницы, нет. Скорее всего потому, что на Западе не принято устанавливать нормы и ограничения на списание расходов.

Кроме постоянных разниц есть еще и временные. Они возникают из–за того, что в бухгалтерском и налоговом учете доходы и расходы отражаются в разное время. Поэтому эти разницы, естественно, "двунаправленные". В одном случае бухгалтерская прибыль меньше налоговой, а в другом – больше.

Если расход для бухгалтерских целей учитывается раньше, чем для налоговых, то бухгалтерская прибыль в этом квартале будет меньше, чем налоговая. Следовательно, появляется разница между бухгалтерской и налоговой прибылью. Совершенно непонятно почему, но в ПБУ такая разница названа вычитаемой. На самом деле, определяя налоговую прибыль, вычитаемые разницы нужно прибавить к бухгалтерской прибыли. Впрочем, Минфин считает, что определять надо не только разницу, но и налог с нее (в размере 24% вычитаемой разницы), что было названо "отложенным налоговым активом" (далее – ОНА).

ДЕБЕТ 09 "Отложенный налоговый актив" КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

В том случае, когда бухгалтерская прибыль больше налоговой, разница называется налогооблагаемой. Она возникает в двух случаях. Первый – когда бухгалтерские расходы учитываются позже налоговых. Второй – когда бухгалтерские доходы превышают налоговые. Определяя налогооблагаемую прибыль, прибыль по данным бухучета нужно уменьшить на налогооблагаемую разницу. Минфин же назвал налог с налогооблагаемой разницы "отложенное налоговое обязательство" (далее – ОНО).

ОНО может возникнуть в разных ситуациях, но самый распространенный случай, когда бухгалтерская амортизация отличается от налоговой. Разработчики ПБУ увидели лишь одну причину отличия – применение разных способов амортизации. От себя скажем, что это не самая распространенная причина. Чаще организация ОАО "Комкор" применяет одинаковый метод амортизации, но ее суммы все равно отличаются, поскольку различаются бухгалтерская и налоговая стоимость основных средств. Мы считаем, что и в этом случае разницу между бухгалтерской и налоговой амортизацией нужно относить к временным разницам.

Временная разница образуется и в случае переплаты налога на прибыль. Большинство организаций в этом случае не требуют возврата денег из бюджета, а засчитывают налог в счет будущих платежей. Покажем, какие проводки предлагает Минфин тем, кто кредитует государство.

Например, в течение I квартала 2003 года фирма ОАО "Комкор" заплатила 6000 рублей авансовых платежей. Налог на прибыль по итогам I квартала составил 1000 рублей.

28 января, февраля и марта фирма перечисляла 2000 руб. (6000 руб. : 3 мес.):

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" КРЕДИТ 51 – 2000 руб. – перечислены авансовые платежи по налогу на прибыль.

31 марта:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" – 1000 руб. – отражен налог на прибыль за I квартал.

Значит, в бюджет переплатили 5000 руб. (6000 – 1000). На эту сумму будет уменьшен налог на прибыль во II квартале. Эту разницу в марте нужно отразить проводкой:

ДЕБЕТ 09 "ОНА" КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" – 5000 руб. – зачтена переплата по налогу на прибыль в счет платежей за II квартал.

Получается, что, увлекшись зарубежными стандартами, Минфин требует от организации ОАО "Комкор", переплатившей налог, увеличить свою задолженность перед бюджетом и исказить отчетность.

Это искажение будет исправлено только по итогам следующего квартала. Допустим, что тогда будет начислен налог на сумму 7000 рублей, после этого переплату нужно списать обратной проводкой:

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" КРЕДИТ 09 "ОНА" – 5000 руб. – списана переплата по налогу на прибыль;

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" КРЕДИТ 51 – 2000 руб. (7000 – 5000) – перечислен налог на прибыль.

До каких пор фирма должна увеличивать отложенные налоговые активы? В ПБУ сказано, что пока у нее будут расходы, из–за которых корректируется налог на прибыль. Когда таких расходов не станет (например, при продаже основного средства), то отраженный на счете 09 налоговый актив нужно списать на счет 99.

Определить налог на прибыль и рассчитать все эти разницы было бы невозможно, если бы предприятие ОАО "Комкор" не определяло налоговую стоимость основного средства и налоговые расходы. Необоснованность рассуждений Минфина о возможности с помощью ПБУ 18/02 сближения бухгалтерского и налогового учета видна из рассмотренного примера, где отражена продажа всего лишь одного основного средства. А каждое предприятие ОАО "Комкор" не только продает имущество, но и производит продукцию, списывает различные расходы, рассчитывается с поставщиками... И по милости финансистов по всем этим операциям придется вести не двойной (бухгалтерский и налоговый) учет, а тройной (третий необходим только для выполнения правил ПБУ 18/02).

Вслед за ОНА, который мы только что рассчитали, бухгалтера поджидает и ОНО – отложенное налоговое обязательство. С ним придется познакомиться многим, например тем, кто определяет налоговую прибыль по кассовому методу. В этом случае в бухгалтерском учете в доход включается вся стоимость реализованной продукции, а в налоговом – только оплаченной. Соответственно неоплаченные доходы являются разницей, которая будет учтена для налогообложения только в следующих кварталах. А пока эта продукция неоплачена, появляется ОНО – 24 процента от задолженности покупателей. Обязательство отражается проводкой, где дебетуется счет 68, а по кредиту стоит счет обязательств. ОНО тоже осталось не указано в Плане счетов. Минфин обещает выделить для него счет 77. Получится следующая проводка:

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на 7прибыль" КРЕДИТ 77 "ОНО"

По мере оплаты продукции сумма, отраженная на счете 77, включается в налог, который нужно заплатить. В этом случае налоговое обязательство списывается обратной проводкой.

Пример. В марте 2003 года ОАО "Комкор" отгрузило ОАО "Альт" товары на сумму 240 000 руб., в том числе НДС – 40 000 руб. "Альт" перечислил за товары 60 000 руб. (в том числе НДС 10 000 руб.), остальную сумму он должен заплатить 15 апреля 2003 года. Покупная стоимость товаров без НДС составляет 150000 руб. ("Комкор" расплатился со своим поставщиком). "Комкор" считает налог на прибыль по кассовому методу и платит его ежеквартально.

В бухгалтерском учете бухгалтер "Комкора" в марте отразит отгрузку товаров, а в налоговом учтет лишь 50 000 руб. (60 000 – 10 000). Остальной доход в 150 000 руб. (240 000 – 40 000 –50 000) он учтет в апреле. Поэтому, исходя из требований ПБУ 18/02, нужно рассчитать отложенное налоговое обязательство и на его сумму уменьшить бухгалтерский налог на прибыль, который Минфин требует отражать как условный расход. Бухгалтерский учет для "Комкора" будет следующим:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет "Начисленная выручка" – 240 000 руб. – отгружены товары покупателю ОАО "Альт";

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по НДС" – 40 000 руб. – отражен НДС;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 41 – 150 000 руб. – списаны товары;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99 "Прибыль" – 50 000 руб. (240 000 – 40 000 – 150 000) – получена прибыль от продажи товаров;

ДЕБЕТ 99 субсчет "Условный расход" КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" – 12 000 руб. (50 000 руб. х 24 %) – начислен налог на прибыль (бухгалтерский);

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62 – 60 000 руб. – получены деньги за товары;

ДЕБЕТ 90 субсчет "Начисленная выручка" КРЕДИТ 90 субсчет "Оплаченная выручка" – 60 000 руб. – занесена сумма оплаты на отдельный субсчет.

Разница, которая влияет на налог на прибыль в I квартале, составляет 150 000 руб. (240 000 – 40 000 – 60 000 – 10 000). Налог с этой разницы составляет 36 000 руб. (150 000 руб. х 24 %);

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" КРЕДИТ 77 – 36 000 руб. – уменьшен налог на прибыль, подлежащий уплате по итогам I квартала.

По итогам I квартала ОАО "Комкор" получило убыток для целей налогообложения, в следующем квартале налог на прибыль будет уменьшен на 24 000 руб. (36 000 – 12 000).

В апреле 2003 года:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62 – 180 000 руб. (240 000 – 60 000) – оплачены товары полностью;

ДЕБЕТ 90 субсчет "Начисленная выручка" КРЕДИТ 90 "Оплаченная выручка" – 180 000 руб. – отражена оплаченная выручка;

ДЕБЕТ 77 КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" – 36 000 руб. ((180 000 руб. – 30 000 руб.) х 24 %) – уменьшено налоговое обязательство и доначислен налог на прибыль.

По итогам II квартала ОАО "Комкор" заплатит налог, равный 12 000 руб. (36 000 – 24 000).

В данной главе также хотелось бы изложить дополнительные рекомендации о том, как можно совместить бухгалтерский и налоговый учет в торговле: начиная с формирования стоимости товаров, заканчивая их списанием. Начнем с формирования.

В налоговом учете покупная цена товара равна цене по договору (контракту) на его приобретение (подп. 3 п.1 ст. 268 и ст. 320 НК РФ). Никакие комиссионные вознаграждения посредникам, ввозные таможенные пошлины и сборы, страховка и иные затраты, связанные с приобретением, в налоговую стоимость товара не включаются. Эти расходы согласно кодексу принимаются в уменьшение налоговой базы по прибыли сразу как косвенные (ст. 320 НК РФ). А в бухгалтерском учете такие расходы включаются именно в стоимость товара в соответствии с требованиями пунктов 5, 6 ПБУ 5/01 "Учет товарно–материальных ценностей".

Итак, возможный вариант учета. Для учета товаров можно использовать счета 15 и 16. На счет 15 списываются все расходы по приобретению товаров. Учетная цена устанавливается равной договорной. И затем она списывается с кредита счета 15 на дебет счета 41. И тогда стоимость товара на счете 41 совпадет в бухгалтерском учете с налоговой стоимостью товара.

Отклонения договорной стоимости от фактической списываются в дебет счета 16. В налоговом учете суммы, которые числятся на счете 16, принимаются в качестве косвенных расходов в конце месяца. А в бухгалтерском учете эти отклонения списываются на расходы на продажу, то есть в дебет счета 44.

Теперь о списании товаров. Чтобы совместить учеты и на этом этапе, нужно выбрать в обоих учетах одинаковый метод списания стоимости товаров при их реализации. После того, как в кодекс были внесены изменения Федеральным законом № 57–ФЗ, трудностей здесь не будет. Теперь в налоговом учете такой же набор методов списания товаров как и в бухучете.

Транспортные расходы в обоих учетах можно также рассчитывать одинаково. Это тоже нужно зафиксировать в учетных политиках.

Остается последнее – наладить аналитику расходов таким образом, чтобы не создавать налоговые регистры и заполнить декларацию по прибыли по данным бухгалтерского учета. Для этого можно использовать ту разбивку затрат, которая и раньше применялась в торговле. Отдельно выделить: материальные расходы, коммунальные платежи, работы и услуги производственного характера, расходы на оплату труда, начисления на заработную плату, амортизационные отчисления по основным средствам, расходы на ремонт основных средств, прочие расходы.

На отдельный субсчет можно выделить группы расходов, которые нормируются для целей 25 главы (командировочные, представительские, рекламные и др. расходы). Внутри них делается дополнительное деление "в пределах норм", и "сверх норм".

Таким образом, разработанная в связи с этим методика поможет бухгалтеру предприятия уменьшить объем выполняемой работы.

# Список использованных источников

1. Конституция РФ.
2. Гражданский Кодекс РФ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая). Принят Государственной Думой 19 июля 2000 года, Одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года. (в ред. Федеральных законов от 05.08.2000 N 118–ФЗ, от 29.12.2000 N 166–ФЗ, от 30.05.2001 N 71–ФЗ, от 06.08.2001 N 110–ФЗ, от 07.08.2001 N 118–ФЗ, от 08.08.2001 N 126–ФЗ, от 27.11.2001 N 148–ФЗ, от 29.11.2001 N 158–ФЗ, от 28.12.2001 N 179–ФЗ (ред. 31.12.2002), от 29.12.2001 N 187–ФЗ, от 31.12.2001 N 198–ФЗ, от 29.05.2002 N 57–ФЗ, от 24.07.2002 N 104–ФЗ, от 24.07.2002 N 110–ФЗ (ред. 31.12.2002), от 25.07.2002 N 116–ФЗ, от 27.12.2002 N 182–ФЗ, от 31.12.2002 N 187–ФЗ, от 31.12.2002 N 190–ФЗ, от 31.12.2002 N 191–ФЗ, от 31.12.2002 N 193–ФЗ, от 31.12.2002 N 196–ФЗ, от 06.05.2003 N 51–ФЗ, от 22.05.2003 N 55–ФЗ, Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 N 61–ФЗ, Федеральных законов от 06.06.2003 N 65–ФЗ, от 23.06.2003 N 78–ФЗ, от 30.06.2003 N 86–ФЗ, от 07.07.2003 N 105–ФЗ, от 07.07.2003 N 110–ФЗ, от 07.07.2003 N 117–ФЗ, от 11.11.2003 N 139–ФЗ, от 11.11.2003 N 147–ФЗ, от 11.11.2003 N 148–ФЗ, от 08.12.2003 N 163–ФЗ, от 05.04.2004 N 16–ФЗ, с изм., внесенными Федеральным законом от 24.12.2002 N 176–ФЗ, определением Конституционного Суда РФ от 14.01.2003 N 129–О, Федеральными законами от 23.12.2003 N 178–ФЗ, от 23.12.2003 N 186–ФЗ).
4. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 № 129–Ф3.
5. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02 утверждено приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н.
6. Постановление Правительства РФ "Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности" от 6.03.98 № 283.
7. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01). Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 года №26н.
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. №34н.
9. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98).//Бухгалтерский учет. – 2001. – №2. – С.6–14.
10. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99).//Бухгалтерский учет. – 2001. – №2 – С.14–18.
11. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99).//Бухгалтерский учет. – 2001. – №2. – С.19–22.
12. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99).//Бухгалтерский учет. – 2001. – №2. – С.23–26.
13. **Приказ Министерства финансов РФ от 28 июня 2000 г. №60н "О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации"** //Бухгалтерский учет. – 2001. – №2. – С.27–35.
14. План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н).
15. Анализ финансово – хозяйственной деятельности предприятий (объединений) / Под ред. В.А.Раевского. – 2–е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 415 с.
16. Анализ финансово–экономической деятельности предприятия: Учеб. Пособие для вузов/Под ред. проф. Н.П.Любушина – М.: ЮНИТИ–ДАНА. – 2001. – 471 с.
17. Андросов А.М. Бухгалтерский учет и отчетность в России. Практическое руководство с документами и комментариями. – М.: Менатеп–Информ, 2001. – 575 с.
18. Аудит: Учебник для вузов/В.И.Подольский, Г.Б.Поляк, А.А.Савин, Л.В.Сотникова; Под ред. проф. В.И.Подольского.–М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 588с.
19. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Современная постановка бухгалтерского учета на предприятии //Бухгалтерский учет. – 2002 – №11 – 12 с.
20. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учеб. для студентов экон.спец.–4–е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 416с.
21. Балабанов И.Т. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта. – 1995. – 80 с.
22. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. Том 1. Издание 3–е.– М.: Информационно–издательский дом "Филин", 1998. – 780с.
23. Большаков С. В. Учетная политика и финансы предприятия. //Финансы. – 2001 – №8. – С.11–15.
24. Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит: международные и отечественные исследования, стандарты, опыт. Сборник научных трудов. Часть 1. Н.Новгород: ННГУ, 1998. – 826с.
25. Бухгалтерский учет. Учебник /Под ред. П.С. Безруких. –М.: Бухгалтерский учет. – 2001. – 576с.
26. Бухгалтерский учет. Ч 1,2: Пособие по составлению отчетности в налоговую инспекцию. Цивильская типография Госкомитета Чувашской Республики по печати и информации, 2002. – 504с.
27. Бухгалтерский учет: Учебник/Под ред. А.В.Власова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 824с.
28. Бухгалтеру и аудитору. Справочное пособие. –СПб.: Питер, 1997. –600с.
29. В помощь бухгалтеру и аудитору/справочно–методическое пособие/ Авт. –сост. Н.П.Барышников. Том 1,2 . Изд–е 3–е. – М.:Инфориационно–издательский дом "Филин", 2001. – 466с.
30. Валуев С.А., Волкова В.Н., Градов А.П. и др. Системный анализ в экономике и организации производства: учебник для студентов, обучающихся по специальности "экономическая информатика и АСУ" //Под общ. ред. С.А.Валуева, В.И.Волковой – Л.: Политехника. – 1991. – 298с.
31. Великанов К.М., Власов В.Ф., Карандашова К.С. Экономика и организация производства в дипломных проектах, 3–е изд. – СПб.: Машиностроение, 1997. – 207с.
32. Вербов П. Д., Безруких П. С., Катаев А.М. Курс бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 2002.
33. Ветров А.А. Операционный аудит – анализ. – М.: Перспектива. – 1997. – 120 с.
34. Видяпина В.И., Журавлева Г.П. Общая экономическая теория. – М., 1995.
35. Волков Н. Г. Учет основных средств // Бухгалтерский учёт. – 2002. –№16. – С.22.
36. Все налоги России 2002. Практическое пособие. – М.: Экономика и финансы совместно с ИИФ "ТРИАДА", 2002. – 450с.
37. Гальперин В.М. и др. Микроэкономика в 2 т. Т.1 / В.М. Гальперин, С.М. Игнатьев, В.И.Моргунов; Общ. Ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экон. шк. – 1995. – 348с.
38. Гальперин В.М. и др. Микроэкономика в 2 т. Т.1 / В.М. Гальперин, С.М. Игнатьев, В.И.Моргунов; Общ. Ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экон. шк. – 2001. – 348с.
39. **Гершун А., Аксенова А.** Отличие российских и западных стандартов: учет основных средств. //Экономика и жизнь. – 2002. – №5. – С.15–25.
40. Григорьев В.В., Федотова М.А. Оценка предприятия: теория и практика: Учеб. Пособие – М.: ИНФРА–М. – 1997. – 320 с.
41. Грищенко О.В. Анализ и диагностика финансово–хозяйственной деятельности предприятия. – М., БЕК, 2002. – 456с.
42. Гуськова Н.Д., Макаркин Н.П., Шичкин П.В. Микроэкономика: Учеб. пособие. – Саранск: Изд–во Мордов. Ун–та. – 1998. – 216 с.
43. Демченков В.С., Милета В.И. Системный анализ деятельности предприятий. М.: Финансы и статистика. 1996. – 365с.
44. Дубинина С.В. Где взять опытного бухгалтера и удобную программу. // Экономика и жизнь. – 2002 – №13. – С.11.
45. Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран. – 2–е изд., перераб. – Екатеринбург: Камен. пояс, 2002. – 224с.
46. Ивановская О.Ю. Учет и налогообложение при выбытии основных средств. //Бухгалтерский учет&Аудит, 2002. – С.16–22.
47. Иванченко В. Оценка некоторых теоретических подходов к экономике, планологии и управлению // Экономист. – 1998. – № 11. – С. 6 – 18.
48. Ивашевич В.Б. Учетная политика предприятий: содержание и обоснование. //Бухгалтерский учет – 2002 – №2 – 52 с.
49. Камаев В.Д. и коллектив авторов. Учебник по основам экономической теории (экономика). – М.: "ВЛАДОС",1994. – 384 с.
50. Кашин В.Н., Ионов В.Я. Хозяйственный механизм и эффективность промышленного производства. – М.: Наука. – 1997. – 367 с.
51. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 215с.
52. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. – 2–е изд., доп. – М.:Финансы и статистика, 2001. – 882с.
53. Кэмбелл Р. Макконнелл, Стенли Л. Брю Экономикс. – М:"Республика", 1995. – 820с.
54. Лозовский Л.Ш. и др. Универсальный бизнес–словарь / Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг, А.А. Ратновский – М.: ИНФРА–М. – 1997. – 640 с.
55. Луговой В. Аудит организации учета основных средств. //"Экономика и жизнь", №28, 29/99. – С.5–8.
56. Машина М.В. Экономическая азбука. – М.: МИРОС – Международные отношения. – 1996 – 320 с.
57. О составе затрат и единых нормах амортизационных отчислений. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 200с.
58. Основы предпринимательского дела. /Под. рук. д.э.н. профессора Осипова Ю.М. – М., 2001. – 188с.
59. Петрова Т.А. Хозспособ или задавайте вопросы. //Консультант–Н, 8/98. – С.4–9.
60. Подольский В.И. Аудит. – М.: Юнити–Дана, 2002. – 655с.
61. Правовые основы бухгалтерского учета. Сборник нормативных актов и документов. – М.: Изд–во ИНФРА–М–НОРМА, 2001. – 600с.
62. Рабинович Х.А. Учет основных фондов в новых условиях. – М.: Изд–во "Финансы и статистика", 2002. – 192с.
63. Русакова Е.А., Ибрагимов Н.А. Учет основных средств. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 56с.
64. Савицкая Г.В.. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб.пособие для студентов вузов, обуч. по экон. спец. и направлениям. – 2–е изд., перераб., доп. – М.: ИП "Экоперспектива", 1998. – 498с.
65. Самоучитель аудитора и бухгалтера/Под ред. С.И.Поляновой. – М.: АКДИ "Экономика и жизнь", 2002. – 408с.
66. Самуэльсон П. Экономика. – М., 1992. – 488с.
67. Современная экономика: Общедоступный учебный курс. – Ростов–на–Дону. Изд–во "Феникс", 1996. – 608с.
68. Статистика промышленности. /В.Е.Адамов и др. – М.: "Финансы и статистика", 1997. – 880с.
69. Стоун Д., Хитчит К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс/Пер. с англ. Ю.А.Огибина и др.; Под общ. ред. Б.С.Лисовика и М.Б.Ярцева. –СПб.: АОЗТ "Литера плюс", 2001. – 778с.
70. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. Основы Российского аудита. – М.: ИЦ "Анкил", ИКЦ "ДИС", 2001. – 600с.
71. Тальмина И.И. Финансовые рычаги повышения фондоотдачи. – М.: "Финансы", 1998. – 164с.
72. Тарасова Н.В., Ларионова И.А., Алексахин А.В. Организации и планирование производства. Методические указания. – М.: изд. МИСиС 2001. – 458с.
73. Чепурин М.Н., Киселева Е.А. Курс экономической теории. – Киров, 1998. – 778с.
74. Экономика и организация промышленного производства. – М.: Мысль 1997. – 560с.
75. Экономика и статистика фирм. /Под. ред. Ильенковой С.Д. – М., 1996. – 346с.
76. Экономика предприятия: Учебник для вузов/Под ред. проф. В.Я.Горфинкеля, проф. Е.М.Купрякова. – М.:Банки и биржи, ЮНИТИ, 1996. – 566с.
77. Экономический анализ работы предприятий с применением АСУ. – М.: ВШ, 2002. – 128с.
78. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./Под ред. и с предисл. А.И.Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 544с.
79. http://www.econ–profi.ru/
80. http://www.audit–it.ru/
81. http://www.buh.ru/
82. http://www.buhgalt.ru/
83. http://www.buhgalte.ru/
84. http://www.buhgalteria.ru/
85. http://www.glavbuch.ru/
86. http://www.nalog.ru/
87. http://www.minfin.ru/
88. http://www.saldo.ru/

# Приложения

Приложение 1

1. Нуриев Р., Авдашева С. Базовые экономические понятия. // Вопросы экономики, 2001. – № 11. – С.56. [↑](#footnote-ref-1)
2. Максимова В.Ф. Рыночная экономика (учебник). – М.:"Соминтек", 2001. – C.54. [↑](#footnote-ref-2)
3. Российские предприятия: процесс адаптации // Общество и экономика. 2001. – № 7/8. – С.23. [↑](#footnote-ref-3)
4. Источник: www.audit–it.ru [↑](#footnote-ref-4)
5. Источник: Журнал "Московский бухгалтер". [↑](#footnote-ref-5)
6. Источник: Журнал "Московский бухгалтер". [↑](#footnote-ref-6)
7. Источник: Журнал "Московский бухгалтер". [↑](#footnote-ref-7)
8. Источник: Журнал "Московский бухгалтер". [↑](#footnote-ref-8)
9. Источник: Журнал "Московский бухгалтер". [↑](#footnote-ref-9)
10. Как правило, в бухгалтерском учете такой базой для распределения косвенных расходов может быть заработная плата основных производственных рабочих, прямые материальные расходы и др. [↑](#footnote-ref-10)
11. Автору непонятно уточнение законодателя в отношении внереализационных расходов, поскольку разграничение расходов на прямые и косвенные относится конкретно к расходам на производство и реализацию, к которым внереализационные расходы не имеют никакого отношения. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налогоплательщики, которые применяют кассовый метод, учитывают расходы в порядке, определенном ст. 273 НК РФ без распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства, готовой и отгруженной, но не реализованной продукции. [↑](#footnote-ref-12)
13. Соответственно, такие суммы не имеют отношения к налоговой базе переходного периода, а используются при расчетах 2002 г. [↑](#footnote-ref-13)