

ИЗ ФОНДОВ РОССИЙСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННОЙ БИБЛИОТЕКИ

Андриенко, Олег Владимирович

1. Методика учета налога на прибыль

1.1. Российская государственная библиотека

Андриенко, Олег Владимирович

Методика учета налога на прибыль  
[Электронный ресурс]: Дис. ... канд. экон.  
наук : 08.00.12 .-М.: РГБ, 2005 (Из фондов  
Российской Государственной Библиотеки)

Бухгалтерский учет, статистика

Полный текст:

<http://diss.rsl.ru/diss/05/0402/050402035.pdf>

Текст воспроизводится по экземпляру,  
находящемуся в фонде РГБ:

Андриенко, Олег Владимирович

Методика учета налога на прибыль

Томск 2005

Российская государственная библиотека, 2005  
год (электронный текст).

61:05-8/2032

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

На правах рукописи

Андриенко Олег Владимирович

**МЕТОДИКА УЧЕТА  
НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**ДИССЕРТАЦИЯ НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ КАНДИДАТА  
ЭКОНОМИЧЕСКИХ НАУК**

Научный руководитель -  
доктор экономических наук,  
профессор  
Шушарин А.Л.

Томск 2005

## Содержание

Введение .....	3
1 Теоретические основы, тенденции и закономерности развития бухгалтерского учета налога на прибыль.....	8
1.1 Эволюция теоретических взглядов на бухгалтерский учет налога на прибыль .....	8
1.2 Основные теоретические положения учета налога на прибыль .....	13
1.3 Сравнение российского и международного стандартов учета налога на прибыль .....	25
2 Анализ и совершенствование методики учета налога на прибыль .....	35
2.1 Анализ различий бухгалтерского и налогового учета .....	35
2.2 Методика расчета налоговых разниц .....	48
2.3 Организация учета налога на прибыль .....	57
3 Учет налога на прибыль в организациях, имеющих обособленные структурные подразделения.....	99
3.1 Правовые и налоговые аспекты деятельности обособленных структурных подразделений .....	99
3.2 Методика организации учета налога на прибыль в организациях, имеющих обособленные структурные подразделения .....	106
Заключение .....	126
Литература.....	129
Приложения.....	140

## Введение

**Актуальность темы исследования.** В ходе экономических реформ, проводимых Правительством РФ, в нашей стране была создана основа для формирования рыночных экономических отношений. Возникла необходимость адаптировать правила ведения бухгалтерского учета к новым экономическим отношениям, что, в свою очередь, требует преобразования учета в более оперативную, не обремененную громоздкими расчетами, доступную и понятную информационно-управленческую систему.

С изменением налогового законодательства возникли существенные различия в правилах учета доходов и расходов при расчете прибыли в бухгалтерском и налоговом учете. Игнорирование таких различий при составлении бухгалтерской отчетности приводит к снижению ее качественных характеристик и несоответствию информационным запросам пользователей. В связи с этим, появилась необходимость в отражении активов и обязательств, в основе возникновения которых лежат различия между бухгалтерским и налоговым учетом.

Актуальность темы диссертации и ее значимость для теории и практики состоит в разработке методики учета налога на прибыль, позволяющей снизить трудоемкость учетного процесса, повысить качество финансовой информации и приблизить порядок ведения бухгалтерского учета к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

**Степень разработанности проблемы.** Методология, принципы и понятийный аппарат бухгалтерского учета достаточно глубоко исследованы российскими и зарубежными учеными: Ю.А. Бабаев, А.С. Бакаев, П.С. Безруких, В.Г. Гетьман, К. Друри, Е.М. Калинина, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, А.А.Мирза, Б. Ниддлз, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, О.М. Островский, В.Ф. Палий, Ж. Ришар, Р.И. Рябова, Я.В.Соколов, Д.Стоун, Ч. Хорнгрен, Д. Шанк, Т.А. Шнайдерман, Л.З. Шнейдман, Б.Д.Эпштейн и др.

Методика бухгалтерского учета налога на прибыль недостаточно исследована как отечественными, так и зарубежными учеными. В работах отечественных авторов отсутствует системный подход, а именно, не изучается мировой опыт, рассматриваются лишь отдельные вопросы учета налога на прибыль. Работы зарубежных авторов по данной проблеме не учитывают особенности развития российского бухгалтерского и налогового учета.

Таким образом, вопросы бухгалтерского учета налога на прибыль в научной литературе освещены недостаточно полно, комплексный подход к этой проблеме не реализован. Отсутствие должного научного осмысления данной проблемы обуславливает необходимость осуществления дальнейших теоретических исследований.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является разработка методики учета налога на прибыль, включающей теоретические положения, документальное и методическое обеспечение учетного процесса.

В соответствии с поставленной целью определены следующие задачи диссертационного исследования:

- раскрыть сущность учета налога на прибыль в контексте эволюционного развития;
- определить понятия «временные разницы», «постоянные разницы»;
- обобщить подходы к учету налога на прибыль в соответствии с требованиями российских и международных стандартов;
- разработать методику расчета налоговых разниц;
- определить порядок организации учетного процесса по налогу на прибыль, схему документооборота и систему аналитических регистров бухгалтерского учета налога на прибыль;
- предложить методику инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств и порядок отражения результатов инвентаризации в системе бухгалтерского учета.

**Предметом исследования** является комплекс теоретических, организационно-методических и практических вопросов, связанных с формированием в бухгалтерском учете информации о налоге на прибыль.

**Объектом исследования** являются коммерческие организации – плательщики налога на прибыль.

**Теоретической и методологической основой** диссертационной работы являются труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам бухгалтерского учета налога на прибыль.

В процессе диссертационного исследования использовались абстрактно-логический, диалектический, комплексные подходы, такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, обобщение и сравнение, дедукция и индукция, группировка, сводка и др.

Нормативно-правовую базу исследования составили законодательные акты и нормативные документы Российской Федерации.

**Научная новизна** диссертационной работы заключается в разработке методики учета налога на прибыль, обеспечивающей решение задач совершенствования нормативной и методической базы отечественного бухгалтерского учета.

В процессе исследования были получены следующие научные результаты:

- даны авторские определения понятий «временные разницы», «постоянные разницы», раскрывающие особенности их возникновения, содержание и момент признания в учете;

- предложена методика расчета налоговых разниц, включающая определение налоговых разниц по доходам и расходам, по изменению остатков незавершенного производства и готовой продукции;

- разработан порядок организации учета налога на прибыль, позволяющий повысить качество контрольно-аналитической информации;

- построен алгоритм учета отложенных налоговых активов и обязательств по продукции собственного потребления, на основании



которого предложен порядок организации учета налога на прибыль на предприятиях, имеющих обособленные структурные подразделения;

- обоснована необходимость пересмотра величин отложенных и постоянных налоговых активов и обязательств, при трансформации данных финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

**На защиту выносятся:**

- методика расчета налоговых разниц путем сравнения величины расходов, начисленных по бухгалтерскому и налоговому учету, и определения налоговых разниц по изменению остатков незавершенного производства и готовой продукции;

- порядок организации учета налога на прибыль, включающий последовательность этапов и их документальное обеспечение,

- обоснование необходимости корректировки величины отложенных налоговых активов и обязательств, постоянных налоговых активов и обязательств при трансформации финансовой отчетности, подготовленной по российским стандартам в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, выявленными различиями стандартов;

- методика учета налога на прибыль в организациях, имеющих обособленные структурные подразделения, включающая различные варианты организации учета в зависимости от информационных запросов руководства организации.

**Практическая ценность работы.** Сформулированные в работе выводы и рекомендации, а также разработанная методика имеют значение для:

- бухгалтерских служб предприятий различных форм собственности и отраслевой принадлежности при организации учета налога на прибыль;

- независимых профессиональных объединений бухгалтеров при разработке методических рекомендаций по учету налога на прибыль;

- аудиторских организаций, консалтинговых фирм при оказании

консультационных услуг по учету налога на прибыль и аудите финансовой отчетности.

Отдельные результаты диссертации могут использоваться при чтении экономических дисциплин: "Бухгалтерский финансовый учет", "Аудит", "Бухгалтерская отчетность".

**Апробация работы и внедрение результатов.** Разработанные теоретические положения и практические рекомендации были использованы при организации бухгалтерского учета на следующих предприятиях: ФГУП "НПЦ "Полос", ООО "Аудитсистема", ООО «Сибнефтегазстрой», ОАО "НИИПП", что подтверждено актами внедрения.

Основные результаты диссертации докладывались на Всероссийской научно-практической конференции «Теоретические проблемы экономической безопасности России в 21 веке» (Томск, 2004), на теоретических семинарах Экономического факультета Томского государственного университета.

**Публикации результатов исследования.** Основные положения диссертации опубликованы в 5 печатных работах общим объемом 19,9 п.л.

**Структура диссертации.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, приложений и излагается на 139 страницах основного текста. Работа содержит 15 рисунков, 49 таблиц, 5 формул, 17 приложений. Список литературы включает 128 наименований.

# 1 Теоретические основы, тенденции и закономерности развития бухгалтерского учета налога на прибыль

## 1.1 Эволюция теоретических взглядов на бухгалтерский учет налога на прибыль

В настоящее время сумма расходов по налогу на прибыль является весьма существенной величиной. Следовательно, от того, каковы правила отражения информации о налоге на прибыль в бухгалтерской отчетности зависит ряд основных экономических показателей деятельности предприятия: чистые активы, прибыль, валюта баланса.

Исторически в мировой практике были известны два абсолютно противоположных метода учета налога на прибыль [53, 62, 64, 65, 67, 80, 81, 85, 95, 101, 102, 105, 111, 112, 119 - 128]: метод текущих обязательств и метод отложенных обязательств, который включает в себя две различные трактовки (рис. 1).

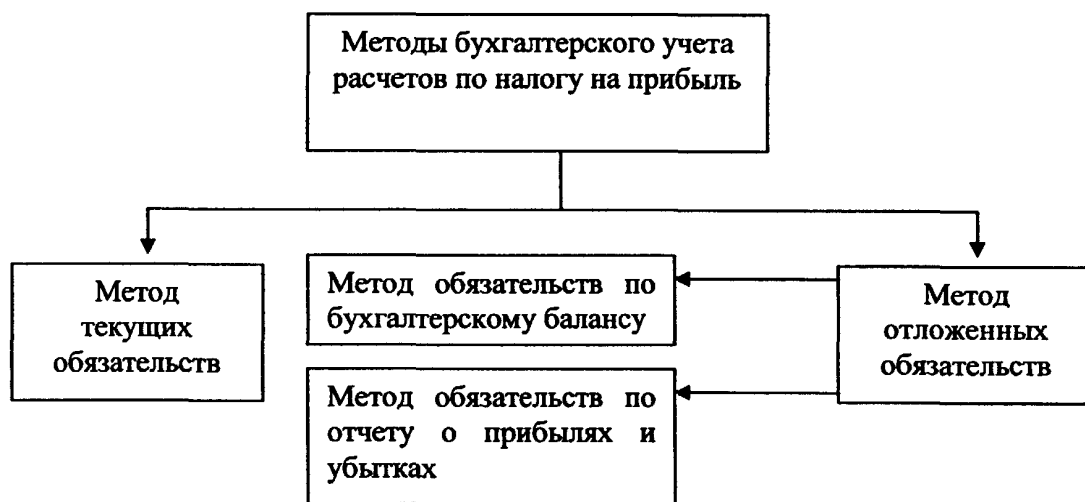


Рисунок 1 – Классификация методов учета налога на прибыль

В период становления бухгалтерского учета и вплоть до 1970-х годов в большинстве западных стран преобладал метод текущих обязательств при отражении в бухгалтерской (финансовой) отчетности налога на прибыль.

Метод текущих обязательств предполагает, что налог на прибыль в бухгалтерском учете начисляется в сумме, подлежащей уплате в бюджет согласно налоговой декларации по налогу на прибыль. В практике российского бухгалтерского учета такой метод применялся до 2003 года. Налог на прибыль отражался методом текущих обязательств, то есть в отчете о прибылях и убытках начислялся налог на прибыль в сумме, подлежащей уплате в отчетном периоде.

С принятием «Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций» (Приказ МФ РФ № 60н от 28.06.00) было введено требование раскрытия дополнительной информации о величине расхода по налогу на прибыль, в случае, если метод определения доходов и расходов в бухгалтерском учете не совпадает с методом, принимаемым для целей налогообложения. В п. 136 Приказа указывается: «Организация, применяющая при налогообложении метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере ее оплаты, приводит отдельно данные о причитающихся налоговых платежах в бюджет, исчисленных на основе представленных налоговых расчетов, и данные, исчисленные на основе сведений о продаже товаров, продукции, работ, услуг и финансовых результатах, отраженных в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. При этом данные о налоговых платежах, исчисленных по двум методам, приводятся в разрезе существенных видов налогов и с отражением сумм отклонений». Таким образом, в 2001 году в нашей стране были введены правила дополнительного раскрытия информации об отклонениях между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью. Но, по-прежнему, результаты таких отклонений не отражались в учетных регистрах предприятия.

Метод текущих обязательств (current tax expense) является самым критикуемым [121] со стороны ученых по бухгалтерскому учету и самым понятным для бухгалтеров-практиков. Данный метод актуален до тех пор, пока правила налогового и бухгалтерского учета имеют несущественные

различия [52, 59, 69, 72, 73, 74, 77, 88, 99]. Как только правила налогового законодательства начинают значительно отличаться от правил бухгалтерского – начинает проявляться его основной недостаток (несоответствие принципу начислений как концептуальной основе бухгалтерского учета), который заставил многие ведущие компании отказаться от его применения еще в 1960-х – 1970-х годах.

В мировой практике необходимость принятия отдельного стандарта по учету налога на прибыль возникла в 1970-х годах. Дискуссия велась между сторонниками трех точек зрения. Первые утверждали, что в финансовой отчетности необходимо отражать только текущие обязательства по налогу на прибыль (отложенные обязательства в отчетности отражаться не должны, поскольку они не относятся к текущему периоду). Вторые утверждали, что в отчетности должны отражаться помимо текущих обязательств по налогу на прибыль еще и временные разницы, которые обязательно будут погашены и могут быть надежно оценены. Третьи утверждали, что налоговые последствия всех производимых в отчетном периоде сделок должны быть отражены в текущей отчетности (данная точка зрения была принята за основу при разработке МСФО 12 "Налоги на прибыль").

Начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 1979 год, был введен в действие Международный стандарт финансовой отчетности 12 "Налоги на прибыль"[81], который предусматривает в качестве основного метода учета налога на прибыль метод обязательств по отчету о прибылях и убытках (differential method).

Метод обязательств по отчету о прибылях и убытках определял налоговые разницы как различия между налогооблагаемой базой по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью: налоговые разницы рассчитывались по доходам и расходам организаций. Метод обязательств по отчету о прибылях и убытках фокусирует внимание на временных разницах. Временные разницы - это разницы между налогооблагаемой прибылью и учетной прибылью, которые возникают в одном периоде и

восстанавливаются в одном или нескольких последующих периодах. Данный метод полностью соответствовал экономическим реалиям, когда основной акцент аналитики делали на финансовые результаты (отчет о прибылях и убытках), что и определяло цену бизнеса.

В дальнейшем, с развитием экономических отношений, норма прибыли выравнивалась по отраслям за счет притока капитала и стоимость бизнеса стала определяться финансовым положением компании (величиной активов и обязательств бухгалтерского баланса). Следовательно, метод обязательств по отчету о прибылях и убытках перестал удовлетворять новым потребностям пользователей финансовой информации. Таким образом, в 1996 году МСФО 12 был пересмотрен, и был введен метод обязательств по бухгалтерскому балансу (liability method).

Согласно методу обязательств по бухгалтерскому балансу налоговые разницы определяются как разность между налоговой базой актива (обязательства) и его оценкой в бухгалтерском учете. То есть, налоговые разницы определяются по оценке каждого актива и обязательства, а не доходов и расходов (метод обязательств по отчету о прибылях и убытках). Данный метод определяет понятие временные разницы, которое намного шире, чем временные.

Временные разницы - разницы между налоговой базой актива или обязательства и его балансовой стоимостью. А налоговая база актива или обязательства - это величина, присваиваемая этому активу или обязательству для целей налогообложения.

Все временные разницы являются временными разницами. Таким образом, два этих метода расчета налоговых разниц приводят к одинаковым результатам. Равенство временных и временных разниц нарушается при следующих обстоятельствах (образуются временные разницы, которые не являются временными):

- - в случае, когда дочерние предприятия, ассоциированные компании или совместные компании не распределили всю прибыль инвесторам (материнским компаниям);

- - в случае оценки активов и обязательств по справедливой (рыночной) стоимости, когда результаты переоценки не принимаются для целей налогообложения;

- - в случае приобретения организации, когда приобретенные активы и обязательства ставятся на учет по балансовой стоимости, в то время как в налоговом учете учитываются по стоимости согласно оценки в налоговых регистрах передающей стороны;

- - балансовая стоимость актива или обязательства при первоначальном признании отличается от первоначальной налоговой базы.

Таким образом, можно выделить три ступени эволюции развития взглядов на проблему учета налога на прибыль:

- 1) метод текущих обязательств;

- 2) метод отложенных обязательств по отчету о прибылях и убытках;

- 3) метод отложенных обязательств по бухгалтерскому балансу.

Переход от одного метода к другому определяется развитием информационных потребностей пользователей финансовой отчетности, а также методами бухгалтерского учета, применяемыми в различных странах, и соотношением правил налогового и бухгалтерского учета.

- В нашей стране в настоящее время используется метод отложенных обязательств по отчету о прибылях и убытках [28]. Применение данного метода обосновывается особенностями развития современного бухгалтерского и налогового законодательства:

- - в бухгалтерском учете преобладает метод исторической стоимости, который применяется большинством бухгалтеров;

- - пользователи финансовой отчетности оценивают бизнес на основании данных отчета о прибылях и убытках;

- - большинство различий бухгалтерского и налогового учета не приводят к образованию отложенных налоговых активов и обязательств, а образуют постоянные разницы.

## 1.2 Основные теоретические положения учета налога на прибыль

- Прошло уже больше года после принятия ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". Однако до сих пор не утихают споры о целесообразности его принятия (в западной практике споры относительно целесообразности принятия аналогичного стандарта МСФО 12 "Налоги на прибыль" длились 3 года). Представители бухгалтерского сообщества разделились на два лагеря. Одни [41, 54, 68, 84, 96] утверждают, что ПБУ 18/02 позволит повысить качественное содержание финансовой отчетности организаций, так как отныне в отчетности будут учтены все будущие последствия совершенных в отчетном периоде операций (речь идет о налоге на прибыль).

- Действительно, исторически в практике российского бухгалтерского учета налог на прибыль отражался в отчете о прибылях и убытках методом текущих обязательств, то есть в сумме, подлежащей уплате в отчетном периоде. Такой метод отражения в отчетности расходов по налогу на прибыль не позволял пользователям финансовой информации получить информацию о причинах отклонений между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой базой, и не предоставлял стратегической информации для принятия решений. Начиная с 2002 года (принятие главы 25 НК РФ) вопрос оптимизации налоговых платежей стал актуален при заключении крупных сделок. Поэтому введение ПБУ 18/02 является вполне логичным и оправданным шагом, позволяющим повысить качество финансовой информации в отчетности, и способствует интеграции российского бухгалтерского учета в международную систему учета и отчетности.



Другие представители бухгалтерского сообщества [82, 110, 113, 117] говорят о том, что ПБУ 18/02 требует переработки, поскольку его применение ведет к необходимости формирования дополнительной системы учета, отличной от бухгалтерского и налогового учета. Затраты на ведение такого учета значительно превосходят ценность получаемой информации. Еще одним аргументом является то, что большинство пользователей отчетности не обладают должной квалификацией, чтобы использовать получаемую информацию. Кроме того, значительно вырос объем проверки для аудиторов, что привело к росту затрат на аудиторские услуги.

Автор не спорит с тем, что введение ПБУ 18/02 привело к существенному росту трудозатрат бухгалтерских служб организации, однако, выгоды от использования такой информации превышают затраты на ее получение.

Введение ПБУ 18/02 преследовало несколько задач:

1) Привести российское законодательство по бухгалтерскому учету в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности. Данное требование было инициировано изданием Указа Президента РФ от 3 апреля 1997 г. №278. ПБУ 18/02 стало неотъемлемой частью "реформы российской системы бухгалтерского учета".

Проблему несоответствия требований налогового учета практике ведения бухгалтерского учета в международной практике разрешалось принятием стандартов учета. Так, в стандартах учета США GAAP (APB, а затем SFAS) необходимость отражения в отчетности отложенных налоговых обязательств и активов была признана с 1967 года. В стандартах учета Великобритании (SSAP, а затем FRS) – с 1978 года. А в системе Международных стандартов финансовой отчетности (IAS, с 2001 года – IFRS) – с 1979 года, когда появилась первая редакция стандарта МСФО 12 "Налоги на прибыль". А с 1998 года действует новая редакция МСФО 12 "Налоги на прибыль", которая отражает мировую практику.

2) Повысить достоверность бухгалтерской отчетности российских организаций.

Закон о бухгалтерском учете [3], другие нормативные документы [6, 9, 10-29] ставят целью повышение достоверности, полноты и своевременности представляемой в бухгалтерской отчетности информации. Отражение налога на прибыль согласно ПБУ 18/02 в отчетности методом "отложенных обязательств" позволяет учесть фактически произошедшие в отчетном периоде обстоятельства, способные привести к существенным изменениям финансовых результатов деятельности организации в будущем (изменение расходов по налогу на прибыль), и таким образом выполнить основной принцип бухгалтерского учета – метод начислений.

3) Создать условия взаимодействия бухгалтерского и налогового учета

Наличие двух отдельных видов учета было продиктовано введением главы 25 НК РФ. Однако, существует мнение, что ПБУ 18/02 было введено для того, чтобы организация могла рассчитать сумму налога на прибыль, основываясь исключительно на данных бухгалтерского учета. Напомним, что согласно ст. 313 НК РФ организации могут не вести регистры налогового учета, если в регистрах бухгалтерского учета содержится достаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Существует ряд фактов подтверждающих данное мнение. Во-первых, в тексте ПБУ 18/02 осознанно не используется понятие "налоговый учет", так как налог на прибыль начисляется на основании данных бухгалтерского учета. Во-вторых, в пользу указанного предположения говорит и п.1 ПБУ 18/02, согласно которому в налоговой декларации следует отражать "налог на налогооблагаемую прибыль, сформированный в бухгалтерском учете".

Данная трактовка применима не для всех организаций, так как в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 налоговые разницы, отражаемые в бухгалтерской отчетности, по своей экономической природе являются аналитическими показателями (в основе их появления не лежат конкретные

факты хозяйственной деятельности). Для расчета большинства временных и постоянных разниц необходимы данные регистров налогового учета (например, для расчета временных разниц по амортизации основных средств, временных разниц по остаткам незавершенного производства). Несмотря на все вышесказанное, прямого указания законодателей об отказе от налогового учета не было, а решение о способе ведения учета на практике остается за организацией.

Для выполнения этих задач были разработаны новые правила учета налога на прибыль, при введении в действие которых, законодатель преследовал следующие цели:

1. Оразить в бухгалтерском учете и отчетности взаимосвязь прибыли (убытка), определенной в соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету, и налоговой базы по налогу на прибыль, определенной в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Это направление обусловлено вопросами, которые возникают у пользователей бухгалтерской отчетности, о причинах несоответствия суммы налога на прибыль и величины прибыли по бухгалтерскому учету. Также, взаимосвязь этих показателей может являться одним из аспектов для оценки эффективности ведения дел руководством организации (оценки того, насколько эффективно руководство использует допускаемые налоговым законодательством возможности для оптимизации налогообложения и т.п.)

2. Оразить в учете и отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, и налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Данная цель устраняет разрыв правил формирования прибыли в бухгалтерском [11, 17] и налоговом учете [1, 2, 32].

3. Оразить в учете суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, излишне уплаченного и (или) взысканного налога, произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, а также суммы, способные оказать

влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ.

Данная цель является ключевой, и решает задачу отражения фактов хозяйственной деятельности организации в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами [23:п.6]. Налоговые последствия сделок, признанных в отчетном периоде, признаются в этом же отчетном периоде. Таким образом, в отчетности отражается текущая задолженность по налогу на прибыль (определенная согласно налоговому законодательству) и налоговое воздействие событий и сделок, признанных в отчетном периоде, на величину налога на прибыль в последующие отчетные периоды (отложенные налоги).

ПБУ 18/02 предлагает методику бухгалтерских процедур, позволяющую определить и отразить возникающие налоговые разницы, при этом, не изменяя способов учета активов, обязательств и капитала, а, следовательно, и сальдо на счетах учета имущества и источников его образования. Согласно этой методике рассчитывается налоговая разница (отклонение) по каждой статье учета доходов и расходов, по которым порядок их отражения в бухгалтерском учете отличается от порядка их включения в расчет налоговой базы.

В соответствии с п.3 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" различия в формировании бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли состоят из постоянных и временных разниц (рисунок 2). Таким образом, под "налоговыми разницами" понимаются доходы (расходы), увеличивающие (уменьшающие) финансовый результат отчетного периода в бухгалтерском учете, но не учитываемые (никогда или временно) в целях налогообложения прибыли. То есть, налоговые разницы представляют собой отличия финансового результата в бухгалтерском учете от налогооблагаемой базы (суммы прибыли (убытка), учитываемой в целях налогообложения).

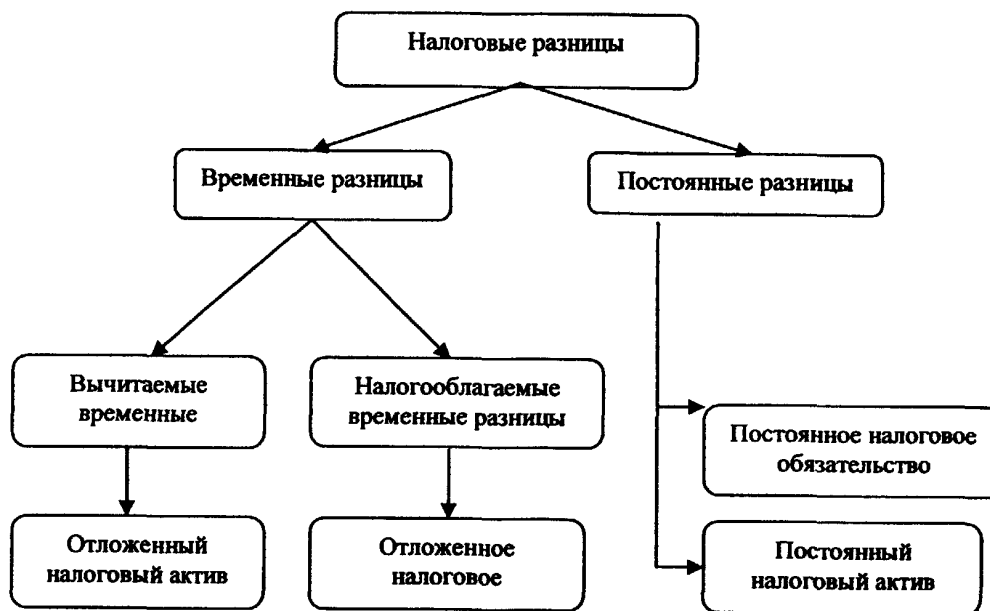


Рисунок 2 - Классификация налоговых разниц

Под постоянными разницами понимают доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов [28, п.4]. Согласно данному определению момент возникновения в учете постоянных разниц определяется моментом включения доходов и расходов в расчет бухгалтерской прибыли. В данном определении имеются следующие противоречия: во-первых, доходы и расходы могут отражаться в налоговом учете раньше, чем в бухгалтерском учете, во-вторых, разница в оценке доходов и расходов может возникнуть и до их включения в расчет бухгалтерской прибыли.

Рассмотрим ситуацию, когда момент признания доходов и расходов в налоговом учете будет предшествовать признанию этих же доходов и расходов в бухгалтерском учете. Например, это может произойти, когда организация определяет налогооблагаемую базу по налогу на прибыль по кассовому методу [2, ст.273]; при проведении переоценки амортизируемого

имущества [2, ст. 257]. В таком случае, возникнут различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, которые будут учтены в бухгалтерском учете не в момент совершения хозяйственной операции, а в момент признания доходов и расходов в бухгалтерском учете. Это является нарушением принципа начислений как концептуальной основы бухгалтерского учета (налоговые последствия хозяйственной операции учитываются не в момент ее совершения, а в момент признания доходов и расходов в бухгалтерском учете). Этот принцип бухгалтерского учета применяется к признанию доходов и расходов, а не к определению финансового результата. При определении финансового результата действует еще и принцип соответствия доходов и расходов, согласно которому расходы распределяются на остатки незавершенного производства и готовой продукции, стоимость активов учитывается лишь в той мере, в которой произведено их потребление (амортизируемое имущество). Расходы по налогу являются особым объектом учета, к которым данный принцип бухгалтерского учета применяется в несколько иной интерпретации, а именно, в привязке к календарной дате начала и окончания налогового периода. Поэтому, связывать правила учета прибыли и расходов по налогу на прибыль в этом смысле неправомерно.

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что цели и задачи введения ПБУ 18/02 реализованы не полностью в части соблюдения принципа начислений бухгалтерского учета. В качестве решения указанной проблемы предлагается пересмотреть определение постоянных разниц, внося изменения в п. 4 ПБУ 18/02: "Для целей положения под постоянными разницами понимаются доходы и расходы отчетного периода, отражаемые в бухгалтерском учете и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующего периодов".

Также действующий стандарт по учету налога на прибыль не учитывает налоговые разницы по доходам, которые в бухгалтерском учете отражаются на счете учета доходов и расходов, а для целей налогообложения

прибыли не будут учитываться. Эти налоговые разницы могут иметь место, что отмечено в работах [78, 84, 106]. К примеру, налоговые разницы возникают по следующим доходам:

- средства, получение которых связано с реализацией государственных программ (пп. 18-21 п. 1 ст.251 НК РФ);

- некоторые виды безвозмездно полученного имущества, в том числе переданного собственниками организации (пп.11 п.1 ст.251 НК РФ);

- некоторые виды доходов от переоценки имущества (пп. 16 и пп.24 п.1 ст.251 НК РФ).

Эти налоговые разницы не могут быть отнесены к временным разницам, так как перечисленные выше доходы не участвуют в формировании налогооблагаемой прибыли ни в текущем, ни в последующих отчетных налоговых периодах. Следует отнести их к постоянным разницам, поскольку они соответствуют определению данному в п.4 ПБУ 18/02. Следствием постоянных разниц являются постоянные налоговые обязательства, приводящие к увеличению суммы налога на прибыль, исчисленной в соответствии с правилами налогового законодательства, по сравнению с суммой налога, рассчитанной по данным бухгалтерского учета. Налоговый эффект от возникновения таких разниц ведет к уменьшению бухгалтерской прибыли для целей налогообложения в текущем периоде. В результате возникает постоянный налоговый актив, понятие которого не содержится в ПБУ 18/02, но имеется в других нормативных актах [31].

На основании вышеизложенного предлагается внести изменения в п.7 ПБУ 18/02, дополнив его следующим содержанием:

- абз.1 "Для целей настоящего положения под постоянным налоговым активом понимается сумма налога на прибыль, которая приводит к уменьшению налоговых платежей в отчетном периоде";

- абз.2, 3, 4 после слов постоянное налоговое обязательство включить текст "(актив)".

Постоянные разницы (ПР) при расчете налогооблагаемой базы по

налогу на прибыль учитываются единой. Постоянные разницы, умноженные на ставку налога, являются постоянным налоговым обязательством (постоянным налоговым активом):

$$\text{ПНО (ПНА)} = \text{ПР} * 24\%. \quad (1.1)$$

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налогооблагаемую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах [28, п.8]. В данном определении, как и при определении постоянных разниц, законодатель привязку момента возникновения временных разниц к моменту включения доходов и расходов в расчет бухгалтерской прибыли. Данный факт, как было указано выше, при дискуссии о постоянных разницах, не соответствует принципу начислений как концептуальной основе бухгалтерского учета.

Автором предлагается пересмотреть определение временных разниц в п. 8 ПБУ 18/02 следующим образом: "Для целей положения под временными разницами понимаются доходы и расходы, учитываемые в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а для целей налогообложения – в другом или других отчетных периодах". Предложенное определение учитывает ситуацию, когда некоторые виды доходов и расходов, исключаемые для целей налогообложения, признаются в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а в налоговом учете – в другом отчетном периоде. По таким доходам (расходам) в момент их признания в бухгалтерском учете (для целей налогообложения) возникнут постоянная разница и временная разница, последняя будет погашена в момент их учета для целей налогообложения (в бухгалтерском учете).

Главное отличие постоянных разниц от временных заключается в том, что постоянные разницы – это отличия бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли, которые никогда не будут учтены. В общем случае, временных разниц бы не существовало, если бы отчетный период составлял не месяц



(квартал, год), а много больше, тогда такие доходы (расходы) в конечном итоге оказались бы учтены как при формировании бухгалтерской, так и налогооблагаемой прибыли.

Вычитаемые временные разницы (ВВР), умноженные на ставку налога на прибыль, называются отложенным налоговым активом:

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} * 24\%. \quad (1.2)$$

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль (бухгалтерская прибыль x ставку налога) на счете 68 «Расчеты по налогу на прибыль» в этом случае увеличивается на величину отложенного налогового актива (ОНА).

Налогооблагаемые временные разницы (НВР), умноженные на ставку налога на прибыль, называются отложенным налоговым обязательством:

$$\text{ОНО} = \text{НВР} * 24\%. \quad (1.3)$$

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль (бухгалтерская прибыль умноженная на ставку налога) на счете 68 «Расчеты по налогу на прибыль» в этом случае уменьшается на отложенное налоговое обязательство (ОНО).

Между величиной условного расхода по налогу на прибыль, текущим налогом на прибыль, постоянным налоговым обязательством (активом), и отложенным налоговым обязательством (активом) существует взаимосвязь:

$$\begin{array}{l}
 + \text{ Сумма текущего} \\
 (-) \text{ налога на} \\
 \text{прибыль} \\
 \text{(текущий} \\
 \text{налоговый} \\
 \text{убыток)} \\
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 + \text{ Условный} \\
 (-) \text{ расход} \\
 \text{(условный} \\
 \text{доход по} \\
 \text{налогу на} \\
 \text{прибыль)} \\
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 + \text{ Постоянное} \\
 (-) \text{ налоговое} \\
 \text{обязат-во} \\
 \text{(актив)} \\
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 + \text{ Отложенный} \\
 \text{налоговый} \\
 \text{актив} \\
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 - \text{ Отложенное} \\
 \text{налоговое} \\
 \text{обязательство.} \\
 \end{array}
 \quad (1.4)$$

Поскольку было изменено определение временных разниц, необходимо пересмотреть и их состав. Формула (1.4) не верна в следующих случаях (назовем их исключениями):

1) при признании отложенного актива по излишне уплаченному налогу, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах [28, п.11];

2) при признании отложенного налогового обязательства по отсрочке или рассрочке по уплате налога на прибыль [28, п.12].

Рассмотрим пример, в котором соотношение (1.4) не соблюдается. Предположим, что по результатам работы за год бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль оказались одинаковы и составили 100 тыс.руб. (условный расход и текущий налог составили 24 тыс.руб.). В проверяемом периоде Предприятие произвело переплату по налогу на прибыль в сумме 20 тыс. руб. (согласно п.11 ПБУ 18/02 переплата по налогу на прибыль приводит к образованию вычитаемой временной разницы и следовательно подлежит признанию ОНА в сумме 4,8 тыс. руб.). Далее произведем расчет по формуле (1.4):  $+24 = 24 + 0 + 4,8 + 0$ . Итого по результатам расчетов:  $24 \neq 28,8$ . Причиной этого является то, что в обоих указанных случаях причиной возникновения временных разниц являются факты хозяйственной деятельности, которые не ведут к возникновению доходов и расходов, а следовательно являться налоговыми разницами не могут. Данные положения п. 11 и п.12 противоречат определению временных разниц, приведенному в том же нормативном документе (п.8 ПБУ 18/02). Кроме того, их экономическое содержание отличается от содержания понятия налоговых разниц. Налоговые разницы являются особым видом активов и обязательств, в основе возникновения которых лежат различия бухгалтерского и налогового учета. В основе переплаты и отсрочки налога на прибыль таких различий нет.

Указанные противоречия ПБУ 18/02 отмечены отечественными учеными по бухгалтерскому учету [75, 97]. В работах этих авторов предлагается игнорировать требования нормативных документов при составлении отчетности, и не исследуются причины, вызвавшие названные противоречия.

Автором предлагается исключить их из состава вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц в п.11 и п.12 ПБУ 18/02. Одновременно следует добавить пункты, в которых будет определен порядок отражения отсрочки и переплаты по налогу на прибыль в бухгалтерской отчетности в составе долгосрочной или краткосрочной дебиторской (кредиторской) задолженности.

Текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, относящегося к отчетному периоду (т.е. на суммы налога на прибыль, исчисленные с налоговых разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью).

При отсутствии постоянных разниц, временных вычитаемых разниц и временных налогооблагаемых разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку) - т.е. бухгалтерская прибыль (и соответствующая ей сумма налога) будет совпадать с налогооблагаемой базой.

На основании проведенного анализа можно сделать вывод о том, что вариант реализации метода отложенных обязательств в российском нормативном регулировании бухгалтерского учета не позволяет в полной мере решить цели и задачи учета налога на прибыль. Автором внесены уточнения в основные понятия ПБУ 18/02, которые позволят повысить качество бухгалтерской информации и более полно удовлетворить информационные потребности пользователей финансовой отчетности.

### 1.3 Сравнение российского и международного стандартов учета налога на прибыль

В МСФО 12 «Налоги на прибыль» подробно раскрываются принципы отражения налогов на доходы, что, объясняется существующими в большинстве стран различиями между бухгалтерским и налоговым учетом.

Действующая в российском бухгалтерском учете методика расчета и отражения в учете налоговых разниц соответствует методике МСФО, утвержденной в 1979 году, которая была пересмотрена КМСФО в 1996 году (измененный стандарт вводится в действие, начиная с отчетности за 1998 год). В п.1.2. автором были изменены некоторые положения ПБУ 18/02, на основании чего выработаны собственные правила определения налоговых разниц. Эти правила получают дальнейшее развитие и обоснование в главе 2, на основании чего будет разработана методика учета налога на прибыль.

Методика, предлагаемая автором, занимает промежуточное место между методом обязательств по отчету о прибылях и убытках и методом обязательств по бухгалтерскому балансу. Выявленные выше различия между ПБУ 18/02 и МСФО 12 позволяют сделать вывод о том, что авторская методика по данным аспектам соответствует МСФО 12 в большей степени, чем методика ПБУ 18/02.

Проведем анализ основных положений МСФО 12 относительно аналогичных требований российского стандарта и предлагаемой автором методики:

1. Отражение в отчетности текущей задолженности по налогу на прибыль.

Согласно п.12 МСФО 12 «Налоги на прибыль» текущий налог в отчетности должен признаваться в качестве обязательства, равного неоплаченной его величине. Если оплаченная величина налога в отношении данного и предшествующего периода превышает сумму, подлежащую уплате за эти периоды, то величина переплаты должна признаваться в качестве

краткосрочного налогового требования (дебиторской задолженности по налогу на прибыль). В российском стандарте согласно п.11 должна быть признана вычитаемая временная разница относительно излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Таким образом, по ПБУ 18/02 в отчетности не будет отражаться дебиторская задолженность по налогу на прибыль, поскольку на практике организации пишут заявление о возврате излишне уплаченного налога в редких случаях. Авторская методика в данном аспекте не содержит отличий от МСФО 12.

В п.13 МСФО 12 содержится следующее требование: текущий налоговый убыток может быть зачтен в счет погашения задолженности за прошлый отчетный период. В этих случаях вычитаемая временная разница не признается, а отражается краткосрочное налоговое требование (дебиторская задолженность по налогу на прибыль) в отчетности. Но, к сожалению, глава 25 НК РФ такой возможности налогоплательщикам не предоставляет.

2. Признание отложенных налоговых требований (активов) и отложенных налоговых обязательств.

Сопоставим основные понятия ПБУ 18/02 и МСФО 12 в таблице 1.

Таблица 1 - Сравнение положений ПБУ 18/02, МСФО 12

МСФО 12 "Налоги на прибыль"[116]	ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль"	Прим.
Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.	Временные разницы – доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль в другом или других отчетных периодах.	(1)
Налогооблагаемые временные разницы – временные разницы, приводящие к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда возмещается или погашается балансовая стоимость этого актива или обязательства	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.	(2)

Продолжение таблицы 1

МСФО 12 "Налоги на прибыль"[116]	ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль"	Прим.
Отложенное налоговое обязательство – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц	Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.	(3)
Вычитаемые временные разницы – временные разницы, приводящие к возникновению сумм, которые вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда возмещается или погашается балансовая стоимость этого актива или обязательства	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.	(4)
Отложенные налоговые требования – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в отношении: вычитаемых временных разниц, перенесенных на будущий период принятых налоговых убытков, перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.	Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.	(5)

**ПРИМЕЧАНИЯ:**

(1) В определении временных разниц заложен различный порядок порядке их расчета. Например, в МСФО налоговая разница по объектам основных средств определяется как разность между изменением остаточной стоимости объекта в бухгалтерском учете и изменением его налоговой базы за отчетный период, в российской же системе бухгалтерского учета налоговая разница определяется как разность между амортизацией, начисленной по правилам бухгалтерского и налогового учета. Автор предлагает использовать смешанный подход (глава 2), что позволяет оптимизировать трудозатраты на организацию учета.

(2) Различается и понятие налогооблагаемых временных разниц. Так согласно п.12 ПБУ 18/02 налогооблагаемые временные разницы возникают в случае отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль. По МСФО 12 в случае отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль налогооблагаемых временных разниц не возникает. Должна быть признана долгосрочная задолженность по налогу на прибыль. По данной позиции

автор поддерживает положения МСФО 12 (в п. 1.2 предложено исключить данные обстоятельства из причин возникновения налоговых разниц).

(3, 5) Следует обратить внимание на то, что согласно требованиям ПБУ 18/02 как краткосрочные, так и долгосрочные обязательства (активы) по налогу на прибыль рассчитываются путем умножения действовавшей на отчетную дату налоговой ставки и величины временных разниц. Согласно же п.46 и 47 МСФО 12 краткосрочные налоговые требования и обязательства оцениваются по налоговой ставке, действовавшей на отчетную дату, а отложенные налоговые требования и обязательства должны быть оценены с использованием ставок налога, которые предполагается применять к периоду, когда требование должно быть погашено, а обязательство выполнено. Если с 1 января года, следующего за отчетным, меняется налоговая ставка по налогу на прибыль, то по МСФО в отчетности на 31 декабря отложенные налоги будут отражены уже по новой ставке налога, а в российской системе переоценка отложенных налоговых активов и обязательств будет проведена только на 1 января (в отчетности на 31 декабря отложенные налоги будут рассчитаны по действующей ставке на отчетную дату).

В данном случае автор считает нецелесообразным использовать подход МСФО 12, по следующим причинам:

- для учета налоговых разниц должен в первую очередь использоваться принцип соответствия доходов и расходов, согласно которому доходы и расходы должны отражаться в том отчетном периоде, в котором они возникли. Поскольку в текущем периоде действует установленная законодательством ставка налога на прибыль, то оценка отложенных налоговых активов и обязательств по другой ставке приведет к преждевременному признанию доходов и расходов, что противоречит принципу осмотрительности;

- преждевременный учет последствий изменения налоговой ставке приведет к тому, что будет нарушен принцип начислений (последствия

изменения законодательства будут учтены до вступления в силу таких изменений). Пользователь финансовой отчетности не сможет оценить все последствия данного события, поскольку часть отложенных налогов за соответствующий период еще не начислена.

(4) Имеется очень существенное различие в содержании понятий вычитаемая временная разница. Дело в том, что в п.11 указано, что вычитаемые временные разницы образуются в результате излишне уплаченного налога, убытка, перенесенного на будущее. Данная формулировка ПБУ 18/02 не соответствует определению вычитаемой временной разницы (табл.1), приведенному в этом же нормативном документе, так как сумма излишне уплаченного налога не относится к расходам (доходам), формирующим бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу в других. Возмещение налогового убытка также невозможно подвести под определение временных разниц.

В МСФО 12 «Налоги на прибыль» как суммы излишне уплаченного налога, так и налоговые убытки, перенесенные на будущее, не являются временными разницами. Отложенные налоговые требования (в российском учете данному понятию соответствует отложенные налоговые активы) должны быть признаны относительно вычитаемых временных разниц, а также перенесенных на будущий период непринятых налоговых убытков, неиспользованных налоговых кредитов. Таким образом, в МСФО по указанным видам расходов, как и в ПБУ 18/02 признается отложенный налоговый актив, однако вычитаемыми временными разницами они не являются. Автором в п.1.2. предложено уточнить определение временных вычитаемых разниц.

3. Статьи, дебетуемые или кредитуемые непосредственно на счет капитала.

Согласно п.61 МСФО 12 «Налоги на прибыль» текущий и отложенный налог должен дебетоваться или кредитоваться непосредственно на счет капитала, если налог относится к статьям, которые дебетуются или



кредитуются в том же или других отчетном периоде на счета капитала. Аналогичное требование в ПБУ 18/02 отсутствует. Рассмотрим пример расчета, приведенный в приложении Р, по результатам которого можно сделать вывод о следующем:

1) Согласно требованиям МСФО налоговые последствия переоценки основных средств отражаются в отчетности тогда, когда отражается сама переоценка основных средств. По методике ПБУ 18/02 налоговая разница по переоценке основных средств признается не в момент отражения данной операции в бухгалтерском учете, а на протяжении оставшегося срока полезного использования, что не в полной мере соответствует принципу начислений;

2) По переоценке основных средств в соответствии с ПБУ 18/02 возникает постоянная разница, по МСФО 12 – временная разница.

Для решения указанных выше проблем автор предлагает следующий порядок учета таких налоговых разниц: в момент проведения переоценки отражается постоянная разница и одновременно начисляется временная разница (это соответствует авторским определениям постоянных и временных разниц в п.1.2). Такая трактовка более соответствует данным операциям, поскольку будет полностью соблюден принцип начислений (постоянная разница будет отражена в момент совершения операции), а также отражена экономическая сущность возникшей налоговой разницы (по своему смыслу она является временной, так как влияет на величину налога в нескольких отчетных периодах).

Предложенный автором порядок расчета налоговых разниц по операциям переоценки менее трудоемок, чем методы ПБУ 18/02 и МСФО 12 и экономически обоснован.

#### 4. Признание постоянных разниц.

Согласно МСФО 12 постоянные разницы (в терминологии МСФО постоянными разницами называются "налоговое воздействие расходов, которые не вычитаются для целей налогообложения") в бухгалтерской

отчетности признаются и участвуют при формировании чистой прибыли отчетного периода в составе суммы "расходов по налогу на прибыль" (для расчета суммы условного расхода ставка по налогу на прибыль корректируется с учетом суммы расходов, не принимаемых для целей налогообложения). Также указанные разницы раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности при объяснении зависимости между расходами по налогу и учетной прибылью.

Российский стандарт по учету налога на прибыль предлагает исключать постоянные разницы из суммы условного расхода по налогу на прибыль, признавая самостоятельную налоговую разницу, которая по сути является не отложенным налогом, а элементом текущего расхода по налогу на прибыль. Таким образом, несмотря на различие методик отражения постоянных разниц по МСФО и ПБУ, обе они приводят к одинаковым результатам.

Рассмотрим иллюстрацию различий по учету постоянных разниц. Предположим, что по результатам работы за 2003 год прибыль до налогообложения в отчете о прибылях и убытках составила 100 тыс. руб. В отчетном периоде произведены следующие расходы, не принимаемые для расчета налогооблагаемой прибыли, по данным налогового учета: сверхнормативные суточные в сумме 25 тыс. руб., расходы на единовременные выплаты работникам за счет чистой прибыли в сумме 200 тыс. руб. Кроме того, была признана налогооблагаемая временная разница по амортизации в сумме 140 тыс. руб. Прибыль по данным налогового учета составила 185 тыс. руб.

Действия бухгалтера будут следующими:

1) расчет показателей для составления отчета о прибылях и убытках по ПБУ 18/02:

УР (условный расход) =  $100 * 0,24 = 24$  тыс. руб.

ТР (текущий расход) =  $185 * 0,24 = 44$  тыс. руб.

ПНО (постоянное налоговое обязательство) =  $(200 + 25) * 0,24 = 54$

тыс. руб.

ОНО (отложенное налоговое обязательство) =  $140 * 0,24 = 34$  тыс. руб.

2) Расчет показателей для составления отчета о прибылях и убытках по МСФО:

- проводим расчет суммы расходов по налогу на прибыль:

Бухгалтерская прибыль до налогообложения	100
Налог по применяемой налоговой ставке 24%	24
Налоговое воздействие расходов, не подлежащих вычету при определении налогооблагаемой прибыли	54
Сумма расходов по налогу на прибыль	78
Применяемая налоговая ставка для расчета расходов по налогу	78%

Следует отметить, что согласно п. 69 – 88 МСФО 12 требуются дополнительные раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности, которые по объему информации, требуемой к представлению, значительно превосходят требования ПБУ 18/02. Поэтому бухгалтеру, работающему в соответствии с МСФО 12, необходимо дополнительно составлять множество пояснений, которые не будет составлять бухгалтер, работающий по ПБУ 18/02.

3) Составление отчета о прибылях и убытках в соответствии с требованиями МСФО и российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ). Составленные отчеты приведены на рисунке 3.

В данном случае отчет о прибылях и убытках, составленный в соответствии с российскими правилами учета, более информативен, чем отчет по МСФО (раскрытия приводятся в пояснительной записке). Учитывая исторические особенности современного этапа нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, информационные потребности пользователей и руководствуясь принципом понятности, автор при разработке собственной методики использует порядок отражения информации по налогу на прибыль, установленный законодательством РФ.

Отчет о прибылях и убытках (РСБУ) за 2003 год	
Прибыль до н/я	100
ОНА	0
ОНО	(34)
ТР	(44)
Чистая прибыль	22
Справочно:	
ПНО	54

Отчет о прибылях и убытках (МСФО) за 2003 год	
Прибыль до н/я	100
Расходы по налогу (78%)	(78)
Чистая прибыль	22

Рисунок 3 - Выдержки из отчета о прибылях и убытках

Несмотря на то, что МСФО 12 послужило основой для разработки аналогичного стандарта ПБУ 18/02 в российской системе учета и на намеченную гармонизацию российского учета и международных стандартов финансовой отчетности, между ними имеется и ряд серьезных методологических различий:

- в порядке определения и расчета налоговых разниц;
- в содержании понятия вычитаемая временная разница, налогооблагаемая временная разница;
- в учете постоянных разниц;
- в порядке составления и представления финансовой отчетности.

Эти различия необходимо учитывать при проведении трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

#### **Выводы по Главе 1:**

Выполненное автором исследование позволило внести изменения в понятийный аппарат. Временные разницы определены как доходы и расходы, учитываемые в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а для целей налогообложения – в другом или других отчетных периодах. Постоянные разницы определены как доходы и расходы, учитываемые в бухгалтерском учете, и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующего периодов. Данные автором определения позволяют более точно описать момент возникновения данных объектов бухгалтерского учета (они возникают в момент начисления доходов и

расходов, а не в момент учета доходов и расходов для целей определения бухгалтерской прибыли), а также более полно реализовать принцип начислений относительно учета налога на прибыль.

Рассмотрены причины возникновения налоговых разниц, на основании чего сделан вывод о том, что в отношении сумм переплаты по налогу на прибыль, а также отсрочки и рассрочки налоговых платежей налоговые разницы возникать не могут, что обосновывается их экономическим содержанием. Данные суммы следует учитывать в составе дебиторской или кредиторской задолженности в соответствии с их экономической сущностью.

В ходе исследования также выделены и классифицированы методы учета налога на прибыль: метод текущих обязательств, метод обязательств по отчету о прибылях и убытках, метод обязательств по бухгалтерскому балансу. Доказано, что в процессе развития экономических отношений и потребностей пользователей финансовой отчетности происходил переход от одной концепции к другой.

Необходимость перехода от метода текущих обязательств к методу отложенных обязательств обоснована возникновением существенных различий между бухгалтерским и налоговым учетом, развитием потребностей пользователей к финансовой информации, повышением качества бухгалтерской отчетности и необходимостью соблюдения принципа начислений как основы составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Между методом бухгалтерского учета налога на прибыль, который лежит в основе Международных стандартов финансовой отчетности (метод обязательств по бухгалтерскому балансу), и методом, который является основой российского стандарта по учету налога на прибыль (метод обязательств по отчету о прибылях и убытках), выявлены различия, связанные с методологией учета. Сделан вывод о необходимости корректировке величины текущих и отложенных налоговых активов и обязательств при осуществлении трансформации финансовой отчетности российских предприятий в соответствии с МСФО.

## 2 Анализ и совершенствование методики учета налога на прибыль

### 2.1 Анализ различий бухгалтерского и налогового учета

В основе возникновения постоянных и временных разниц лежат различия правил бухгалтерского и налогового учета. Различия бухгалтерского и налогового учета исследованы отечественными учеными в работах [55, 66, 71, 86, 96, 110, 118]. Авторам предлагается систематизировать эти различия по видам налоговых разниц, к возникновению которых они приводят.

Проведя анализ действующих нормативных актов по бухгалтерскому и налоговому учету [1-40], выявленные различия были систематизированы следующим образом:

1. Различия при определении величины доходов, учитываемых при расчете бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.

Различия при определении величины доходов, учитываемых при расчете бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли, могут приводить к возникновению как постоянных, так и временных разниц.

1.1. Возникновение постоянных разниц при учете доходов в бухгалтерском и налоговом учете

Постоянные разницы могут возникать по следующим причинам:

1.1.1. Ряд доходов не учитывается при расчете налогооблагаемой прибыли, но учитывается при определении бухгалтерской прибыли, что приводит к возникновению постоянных разниц, образующих отложенный налоговый актив.

Определение доходов отчетного периода в принципе имеет одинаковое смысловое значение как в налоговом, так и в бухгалтерском учете. Однако в ст. 250 НК РФ дан закрытый перечень внереализационных доходов, учитываемых при определении налоговой базы, а в статье 251 НК РФ

определен закрытый перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, в том числе он включает и доходы, не признаваемые таковыми в ПБУ 9/99 (табл. 2).

Таблица 2 - Доходы, не учитываемые при налогообложении, формирующие бухгалтерскую прибыль

№ п/п	Виды различий в учете (по объектам учета и отдельным операциям)	Отражение в учете		Порядок включения в базу при расчете налога на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ	Влияние на прибыль
		по требованиям бухгалтерского учета	по требованиям налогового законодательства		
1	Доход в виде стоимости имущества, полученного по безвозмездной помощи (содействию) в порядке, установленном 95-ФЗ "О безвозмездной помощи РФ..." от 04.05.99	Признается в полном объеме (ПБУ 9/99)	Не признается доходом (п. 1 пп. 6 ст. 251 НК)	Не включается в расчет налогооблагаемой базы	Постоянная разница, образующая постоянный налоговый актив
2	Доход в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования	Признается в полном объеме (ПБУ 9/99, ПБУ 13/00)	Не признается доходом, при выполнении условий п. 1 пп. 14 ст. 251 НК	Не включается в расчет налогооблагаемой базы	Постоянная разница, образующая постоянный налоговый актив
3	Доход в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости	Признается в полном объеме (п. 20 ПБУ 19/02)	Не признается доходом (п. 1 пп. 24 ст. 251 НК)	Не включается в расчет налогооблагаемой базы	Постоянная разница, образующая постоянный налоговый актив
4	Доход в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг	Признается в полном объеме (п. 39 ПБУ 19/02)	Не признается доходом (п. 1 пп. 25 ст. 251 НК)	Не включается в расчет налогооблагаемой базы	Постоянная разница, образующая постоянный налоговый актив

1.1.2. В налоговом учете применяются рыночные цены, что приводит к возникновению постоянных разниц, образующих постоянное налоговое обязательство.

Налоговая разница возникает вследствие ограничения, введенного ст. 40 ч. 1 НК РФ, согласно требованиям которой, реализация в налоговом учете должна быть отражена по рыночным ценам (в налоговом учете цены товара не должны отклоняться в сторону превышения либо занижения относительно рыночной цены идентичных (однородных) товаров более чем на 20%). Разница между фактической и "рыночной" ценой товара на счетах бухгалтерского учета не отражается, тогда как в налоговом учете учет данной разницы в составе доходов обязателен.

1.1.3. Результаты дооценки основных средств не учитываются в целях налогового учета. В результате дооценки основных средств возникает постоянная разница, которая приводит к образованию постоянного налогового актива (табл.3).

Таблица 3 - Учет дооценки основных средств в бухгалтерском и налоговом учетах

№ п/п	Виды различий в учете (по объектам учета и отдельным операциям)	Отражение в учете		Порядок включения в базу при расчете налога на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ	Влияние на прибыль
		по требованиям бухгалтерского учета	по требованиям налогового законодательства		
1	При формировании первоначальной стоимости	<u>Дооценка</u> учитывается при определении первоначальной стоимости в полном объеме (п. 15 ПБУ 6/01)	<u>Дооценка:</u> до 2002 года учитываются в полном объеме; на 01.01.2002 учитывается в пределах 30% от восстановительной стоимости основных средств по состоянию на 01.01.2001; после 2002 г. не учитываются (п. 1 ст. 257 НК)	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании: отдельных расчетов из регистров налогового учета с учетом корректировок по ограничению и оценке	Постоянная разница, образующая постоянный налоговый актив

1.2. Возникновение временных разниц при учете доходов в бухгалтерском и налоговом учете может происходить по следующим причинам:

1.2.1. Различается момент признания доходов по бухгалтерскому и налоговому учету

Согласно требованиям НК РФ в налоговом учете допускаются два варианта признания доходов - метод начислений и кассовый метод.

Метод начислений предполагает признание доходов в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактического поступления (выплаты) денежных средств или осуществления иной формы оплаты. При этом датой получения дохода от реализации является момент перехода права собственности на отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) к покупателю (заказчику).

Использование кассового метода учета выручки от реализации (продаж) продукции (работ, услуг) для целей налогообложения налогом на прибыль, после введения в действие гл.25 части второй НК РФ, является весьма ограниченным. Статьей 273 НК РФ установлено, что организации



имеют право на определение даты получения дохода или осуществления расхода по кассовому методу только в том случае, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал.

Согласно ст. 273 НК РФ моментом признания дохода по кассовому методу являются:

1. день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу;
2. дата поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;
3. погашение обязательств иным способом.

Исходя из всего вышесказанного возникновение временных разниц связано только с признанием доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения по кассовому методу. Если организация для целей налогообложения использует метод начислений, то временных разниц по признанию доходов не возникает.

2. Различия при определении величины расходов, учитываемых при расчете бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.

Различия при определении величины расходов, учитываемых при расчете бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли, могут приводить к возникновению как постоянных, так и временных разниц (аналогично различиям при определении величины доходов).

2.1. Возникновение постоянных разниц при учете расходов в бухгалтерском и налоговом учете

2.1.1. Ряд расходов не учитывается для целей налогообложения, но отражается в бухгалтерском учете, что приводит к возникновению постоянных разниц, образующих постоянное налоговое обязательство.

В бухгалтерском учете порядок учета расходов установлен ПБУ 10/99. По определению, приведенному в ПБУ, расходами организации в

бухгалтерском учете признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В налоговом учете признание расходов производится в соответствии с гл.25 НК РФ. Статья 252 устанавливает, что расходами признаются экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях предусмотренных ст.265 НК, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Принципиально порядок определения расходов в бухгалтерском и налоговом учете одинаков. Однако статья 270 НК РФ содержит закрытый перечень расходов, не учитываемых при определении налоговой базы, т.е. расходов, которые не будут уменьшать налогооблагаемую базу в целях налогообложения, но одновременно будут учтены при формировании прибыли в бухгалтерском учете. Как следствие данных различий, в налоговом и бухгалтерском учете возникают налоговые разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (табл.4).

2.1.2. При расчете налогооблагаемой прибыли часть расходов принимается в пределах нормативов, установленных НК РФ, а при определении бухгалтерской прибыли, расходы учитываются в полном размере, что приводит к образованию постоянных разниц, приводящих к возникновению постоянного налогового обязательства.

Появление этих налоговых разниц связано с тем, что в бухгалтерском учете признаются все расходы, относящиеся к отчетному периоду. В целях же определения налоговой базы некоторые расходы признаются только в пределах определенных нормативов, установленных законодательством РФ (табл.5).

Таблица 4 - Расходы, не учитываемые при налогообложении, формирующие бухгалтерскую прибыль

№ п/п	Виды различий в учете (по объектам учета и отдельным операциям)	Отражение в учете		Порядок включения в базу при расчете налога на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ	Влияние на прибыль
		по требованиям бухгалтерского учета	по требованиям налогового законодательства		
1	Платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду	Признаются в полном объеме без ограничений	Не признаются расходом (п. 4 ст. 270 НК)	Не включается в расчет налогооблагаемой базы	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
2	Расходы, связанные с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей	Признается в полном объеме	Не признаются расходами (п. 16 ст. 270 НК)	Не включается в расчет налогооблагаемой базы	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
3	Отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости	Признается расходом в полном объеме (п. 20 ПБУ 19/02)	Не признается расходом (п. 46 ст. 270 НК)	Не включается в расчет налогооблагаемой базы	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
4	Расходы на организацию развлечений, отдыха или лечения, и расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования	Признается расходом в полном объеме (ПБУ 10/99)	Не признается расходом (п. 43 ст. 270 НК)	Не включается в расчет налогооблагаемой базы	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
5	НДС по списанной дебиторской задолженности	Признается расходом в полном объеме (ПБУ 10/99)	Не признается (п. 19 ст. 270 НК)	Не включается в расчет налогооблагаемой базы	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство

2.1.3. Результаты уценки основных средств не учитываются в целях налогового учета. В результате уценки основных средств возникает постоянная разница, которые приводят к образованию постоянного налогового обязательства.

Таблица 5 - Нормируемые расходы

№ п/п	Виды различий в учете (по объектам учета и отдельным операциям)	Отражение в учете		Порядок включения в базу при расчете налога на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ	Влияние на прибыль
		по требованиям бухгалтерского учета	по требованиям налогового законодательства		
1	Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материальных ценностей	Признаются в сумме фактических потерь без ограничений	Признаются в пределах норм, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК)	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании данных бухгалтерского учета с дополнительными корректировками по ограничению	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
2	Расходы на добровольное страхование работников, поименованные в п. 16 ст. 255 НК	Признаются в полном объеме в сроки: - аналогичные срокам, применяемым в налоговом учете; - отличные от сроков, применяемых в налоговом учете с учетом требований п. 19 ПБУ 10/99	Признаются в пределах норм, установленных п. 16 ст. 255 НК: - в отчетном (налоговом) периоде, в котором согласно графику платежей по договору перечислены страховые взносы; - равномерно в течение срока действия договора, если по договору предусмотрен разовый платеж	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании отдельных расчетов из регистров налогового учета	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство

**Продолжение таблицы 5**

№ п/п	Виды различий в учете (по объектам учета и отдельным операциям)	Отражение в учете		Порядок включения в базу при расчете налога на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ	Влияние на прибыль
		по требованиям бухгалтерского учета	по требованиям налогового законодательства		
3	Расходы по освоению природных ресурсов (в части расходов на осуществление безрезультатных работ)	Признаются в полном объеме без ограничений	Расходы признаются в пределах и в сроки, установленные ст. 261 НК	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании отдельных расчетов из регистров налогового учета	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
4	Расходы на НИОКР	Признаются в порядке, установленном ПБУ 17/02	Признаются в пределах и в сроки, установленные ст. 262 НК	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании отдельных расчетов из регистров налогового учета	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
5	Представительские расходы	Признаются в полном объеме без ограничений	Признаются в пределах норм, утв. п. 2 ст. 264 НК	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании данных бухгалтерского учета с дополнительными корректировками по ограничению	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
6	Расходы на рекламу	Признаются в полном объеме без ограничений по всем видам рекламы	По отдельным видам рекламы признаются в пределах норм, утв. п. 4 ст. 264 НК	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании данных бухгалтерского учета с дополнительными корректировками по ограничению	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
7	Расходы на командировки в части суточных, полевого довольствия	Признаются в полном объеме без ограничений	Признаются в пределах норм, утв. Постановлением Правительства (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК)	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании данных бухгалтерского учета с дополнительными корректировками по ограничению	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
8	Расходы на подготовку, переподготовку кадров	Признаются в полном объеме без ограничений	Признаются расходы, соответствующие требованиям п. 3 ст. 264 НК	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании данных бухгалтерского учета с дополнительными корректировками по признанию	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство
9	Компенсации за использование для служебных целей личных легковых автомобилей	Признаются в полном объеме без ограничений в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место, независимо от времени фактической оплаты	Признаются в пределах норм, утв. Постановлением Правительства (пп. 11 п. 1 ст. 264 НК) в момент перечисления денежных средств с расчетного счета или выплаты из кассы (пп. 4 п. 7 ст. 272 НК)	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании данных бухгалтерского учета с дополнительными корректировками по признанию и ограничению	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство

2.2. Возникновение временных разниц при учете расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

2.2.1. Моменты признания расходов в налоговом и бухгалтерском учете не совпадают, что приводит к возникновению вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц.

Налоговый кодекс предусматривает два метода учета расходов (соответствующих методам признания доходов): метод начислений и кассовый. Из-за различий момента признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете могут возникать временные разницы.

2.2.2. Различается порядок признания расходов при формировании первоначальной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов, что приводит к возникновению налогооблагаемых или вычитаемых временных разниц.

А) Различается порядок формирования первоначальной стоимости

Начисление амортизации в налоговом учете производится в соответствии со ст. 256 - 259 НК РФ. В некоторых случаях могут возникать налоговые разницы, вытекающие из разной методологии определения первоначальной стоимости основного средства, разной даты начала начисления амортизации (при использовании кассового метода учета доходов и расходов в налоговом учете и признании доходов и расходов в бухгалтерском учете из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Таблица 6 - Формирование первоначальной стоимости амортизируемого имущества

Фактические затраты	Бухг. учет (ПБУ 6/01, ПБУ 14/00)	Налоговый учет (ст. 257 НК РФ)
Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);	+	+
Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);	+	+
Суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;	+	+
Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств и нематериальных активов;	+	+
Регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств и нематериальных активов;	+	-
Таможенные пошлины;	+	-
Невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств и нематериальных активов;	+	-
Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств и нематериальных активов;	+	+
Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением ОС, в частности:		
А) начисленные до принятия объекта ОС к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам;	+	-
Б) дополнительные расходы на приведение нематериальных активов в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях	+	+
<b>НЕ ВКЛЮЧАЮТСЯ</b> в фактические затраты на приобретение внеоборотных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением внеоборотных активов.	+	+
Фактические затраты на приобретение и сооружение внеоборотных активов уменьшаются или увеличиваются с учетом суммовых разниц, возникающих когда оплата производится в рублях в сумме эквивалентной сумме иностранной валюты.	+	-

Существует ряд расходов, которые формируют первоначальную стоимость основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском учете, а в налоговом учитываются единовременно. Таблица 6 демонстрирует разную методику формирования первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов согласно нормам бухгалтерского учета и норм законодательства по налогам и сборам, следствием данного разногласия является возникновение налогооблагаемых временных разниц в учете.

Б) Различаются сроки полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете (табл. 7).

Таблица 7 - Определение срока полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете

№ п/п	Виды различий в учете (по объектам учета и отдельным операциям)	Отражение в учете		Порядок включения в базу при расчете налога на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ	Влияние на прибыль
		по требованиям бухгалтерского учета	по требованиям налогового законодательства		
1	основные средства, введенные в эксплуатацию до 01.01.2002	В соответствии с Классификатором, утв. Постановлением Совмина СССР от 22.10.1990 № 1072	Оставшийся срок полезного использования устанавливается исходя из фактического срока использования объекта и нормативного срока полезного использования по амортизационным группам, в соответствии с Классификацией, утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании отдельных расчетов из регистров налогового учета	Временная разница, образующая отложенное налоговое обязательство или актив
2	основные средства, введенные в эксплуатацию после 01.01.2002	Определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.	В соответствии с Классификацией, утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании: - данных регистров бухгалтерского учета без дополнительных корректировок; - данных регистров налогового учета	Не образует разниц  Временная разница, образующая отложенное налоговое обязательство
3	Нематериальные активы	- Исходя из срока полезного использования объекта; - Исходя из ожидаемого срока использования объекта; - Исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования объекта; - По объектам, при невозможности определения срока полезного использования - в расчете на 20 лет, но не более срока деятельности организации (п. 17 ПБУ 14/2000)	- Исходя из срока полезного использования объекта; - По объектам, при невозможности определения срока полезного использования - нормы в расчете на 10 лет (п. 2 ст. 258 НК)	Включается в расчет налогооблагаемой базы на основании: - данных регистров бухгалтерского учета без дополнительных корректировок; - данных регистров налогового учета	Временные разницы, образующие отложенное налоговое обязательство или актив

В) Различаются порядок и способы начисления амортизации для основных средств

Начисление амортизации объектов основных средств в бухгалтерском учете производится одним из следующих способов (п.53 «Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств» утверждены Приказом

- Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н): линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

- В соответствии с НК РФ налогоплательщик вправе выбрать один из способов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: линейный, нелинейный.

Так как методы начисления амортизации могут не совпадать в бухгалтерском и налоговом учете и как следствие возникают временные разницы при определении налогооблагаемой и бухгалтерской прибыли.

- Г) Различаются порядок и способы начисления амортизации нематериальных активов

Для нематериальных активов в п. 15 ПБУ 14/2000 определены следующие методы начисления амортизации в бухгалтерском учете: линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

- В соответствии с НК РФ амортизация нематериальных активов может начисляться 2 способами: линейный, нелинейный.

Временные разницы в оценке нематериальных активов возникнут тогда, когда методы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете будут различны.

2.2.3. Различные методы оценки стоимости товарно-материальных запасов (ТМЗ) в бухгалтерском и налоговом учете, что приводит к возникновению вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц.

- А) При списании на расходы организации и реализации ТМЗ в бухгалтерском и налоговом учете

Для целей налогового учета материальные расходы учитываются так же, как и для целей бухгалтерского учета. В соответствии с п.16 ПБУ 5/01 и п.6 ст.254 НК РФ при исчислении размера материальных расходов в процессе списания сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения, согласно п.6 ст.254 НК РФ применяется один из следующих методов оценки указанных сырья и материалов: по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО), по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Временные разницы в оценке материальных расходов возникнут тогда, когда методы учета материалов при списании в производство в бухгалтерском и налоговом учете будут различны.

#### Б) При формировании стоимости ТМЗ

Для целей бухгалтерского учета материальные расходы учитываются в сумме фактических затрат на приобретение, в т.ч.:

- расходы на доставку, погрузку и разгрузку (п. 6 и 13 ПБУ 5/01);
- расходы на доведение до состояния, в котором можно использовать (п. 6 и 13 ПБУ 5/01);
- комиссионные вознаграждения посредникам (п. 6 и 13 ПБУ 5/01);
- расходы по страхованию на время перевозки (п. 6 и 13 ПБУ 5/01);
- консультационные, информационные услуги, связанные с приобретением (п. 6 и 13 ПБУ 5/01);
- суммовые разницы, возникшие до принятия ТМЗ к учету (п. 6 ПБУ 5/01).

Аналогично формируется первоначальная стоимость товарно-материальных ценностей, в налоговом учете. Однако существует ряд расходов, которые в бухгалтерском учете формируют стоимость материалов, а в налоговом учете включаются в расчет налогооблагаемой прибыли



единовременно: суммовые разницы, возникшие по расчетам, связанным с приобретением ТМЗ (пп.5 п.3ст.273 НК), налоги, учитываемые в составе расходов (п.33 ст.270НК), расходы по страхованию на время перевозки (п.33 ст.270НК).

На основании данных бухгалтерского учета и регистров налогового учета с учетом корректировок по ограничению данные расходы включаются в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Вследствие несовпадения данных бухгалтерского и налогового учета, из-за возможного ограничения расходов, включаемых в стоимость ТМЗ, возникают налогооблагаемые временные разницы.

2.2.4. Различие в порядке создания резервов в бухгалтерском и налоговом учете

В том случае, если учетной политикой предусмотрены разные правила формирования резервов в бухгалтерском и налоговом учете, то возникнут временные разницы, которые необходимо будет отразить в отчетности. Общие требования Налогового кодекса и нормативных документов по бухгалтерскому учету представлены в таблице 8.

Таблица 8 - Виды резервов и порядок их образования

ВИД РЕЗЕРВА	НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ Налоговый кодекс РФ	БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ Приказ МФ РФ №34н от 29.07.98
Резерв на оплату отпусков, выплату вознаграждений за выслугу лет	Создается согласно ст. 324 <sup>1</sup> :на основании данных плановой сметы.	Создается на основе плановых смет
Резерв на ремонт ОС	Создается согласно правилам ст. 324. рассчитывается исходя из стоимости амортизируемого имущества и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком в учетной политике.	Создается в пределах плановых смет расходов на ремонт ОС в пределах норм, обозначенных в учетной политике.
Резерв на гарантийный ремонт	Создается в соответствии со ст. 267, из расчета предельного размера отчислений на резерв.	Создается исходя из плановой сметы расходов на гарантийный ремонт
Резерв по сомнительным долгам	Величина резерва определяется в порядке предусмотренном ст.266: 1) по сомн. задолж. со сроком возникновения свыше 90 дней - полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности; 2) по сомн. задолж. со сроком возникновения от 45 до 90 дней - 50% от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности; 3) по сомн. задолж. со сроком возникновения менее 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва.	Величина резерва определяется по каждому долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга
	Ограничение - 10 % от выручки отчетного (налогового) периода	Нет ограничений
	Источник создания - внереализационные доходы текущего отчетного (налогового) периода	Источник создания - внереализационные доходы отчетного периода

Применение разных способов признания расходов, а именно, в бухгалтерском учете – создание резервов, а в налоговом – путем фактического включения фактически произведенных затрат в расходы отчетного периода (расходы на ремонт, списание сомнительных долгов, расходов на оплату отпусков – ст.260, 364 НК) или без создания резервов, приводит к образованию временных разниц.

2.2.5. Различия в оценке остатков незавершенного производства и готовой продукции в бухгалтерском и налоговом учете.

А) Различие в делении расходов на прямые и косвенные в бухгалтерском и налоговом учете

Различие классификаций представлено в таблице 9.

Таблица 9 - Прямые и косвенные расходы

Вид расходов	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Прямые расходы	Затраты, связанные непосредственно с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг	К прямым расходам относятся: материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 настоящего Кодекса; расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг. Относятся в полном объеме к текущему отчетному (налоговому) периоду, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки НЗП, ГП на складе и отпущенной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде.
Косвенные расходы	К косвенным относятся затраты, которые нельзя отнести к прямым.	К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов. Относятся в полном объеме к текущему отчетному (налоговому) периоду.

Согласно требованиям ст. 318 НК РФ все косвенные расходы признаются в отчетном периоде, то есть оценка незавершенного производства и готовой продукции производится по прямым статьям затрат. В бухгалтерском учете часть косвенных расходов может быть отнесена в стоимость незавершенного производства и готовой продукции.

Согласно п.64 Приказа МФ РФ № 34н незавершенное производство может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;

- - по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам. Готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости (п.203 Приказа МФ РФ № 119н от 28.12.01).

- Из-за несовпадения деления расходов на прямые и косвенные в бухгалтерском и налоговом учете или превышения прямых расходов, принимаемых для целей бухгалтерского учета, над расходами для налогового учета, образуются временные разницы.

Таким образом, возникают временные разницы, связанные с оценкой готовой продукции, незавершенного производства и товаров, отгруженных в бухгалтерском и налоговом учете.

- По результатам проведенного анализа были выявлены и систематизированы различия в бухгалтерском и налоговом учете. Различия выявлены не только в порядке определения доходов и расходов, но и в порядке оценки активов (незавершенного производства, готовой продукции, запасов, основных средств, нематериальных активов). Соответственно, налоговые разницы возникают в момент принятия актива к учету, а не в момент потребления экономических выгод актива. Это еще раз подтверждает и обосновывает необходимость внесения изменений в понятийный аппарат. Приведенную выше классификацию предлагается использовать при проведении анализа учетной политики и организации учета налога на прибыль.

## 2.2 Методика расчета налоговых разниц

- Определения временных и постоянных разниц, данные в первой главе диссертационной работы, отличаются от требований нормативных документов (таблица 10).

Таблица 10 - Понятия временных и постоянных разниц

Методика ПБУ 18/02	Методика, предлагаемая автором
Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налогооблагаемую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.	Под временными разницами понимаются доходы и расходы, учитываемые в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а для целей налогообложения – в другом или других отчетных периодах
Под постоянными разницами понимают доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов	Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы отчетного периода, возникшие в бухгалтерском или налоговом учете и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующего периодов

Применительно к методике расчета налоговых разниц, данные определения различаются следующим:

- методика ПБУ 18/02 предполагает расчет налоговых разниц в момент включения расходов в расчет бухгалтерской прибыли (формирования показателя себестоимость реализованной продукции);

- методика автора предлагает производить расчет налоговых разниц в момент отражения в учете расходов, независимо от того, участвуют они в формировании прибыли в бухгалтерском учете или нет.

Отражение в учете затрат на производство и формирование себестоимости продукции – два различных процесса, которые протекают независимо друг от друга. Это утверждение справедливо для любой организации, независимо от того, какой метод учета затрат на производство она применяет: позаказный, попередельный или другие. Все эти методы предполагают распределение суммы расходов, накопленных на калькуляционных счетах бухгалтерского учета, на остатки незавершенного производства и готовой продукции и себестоимость реализованной продукции (рисунок 4).

Себестоимость реализованной продукции равна произведенным расходам в отчетном периоде (произведенным затратам) увеличенным (уменьшенным) на величину изменения остатков готовой продукции и

незавершенного производства. Таким образом, момент возникновения расходов может отличаться от момента включения данных расходов в состав себестоимости реализованной продукции на длительный промежуток времени.

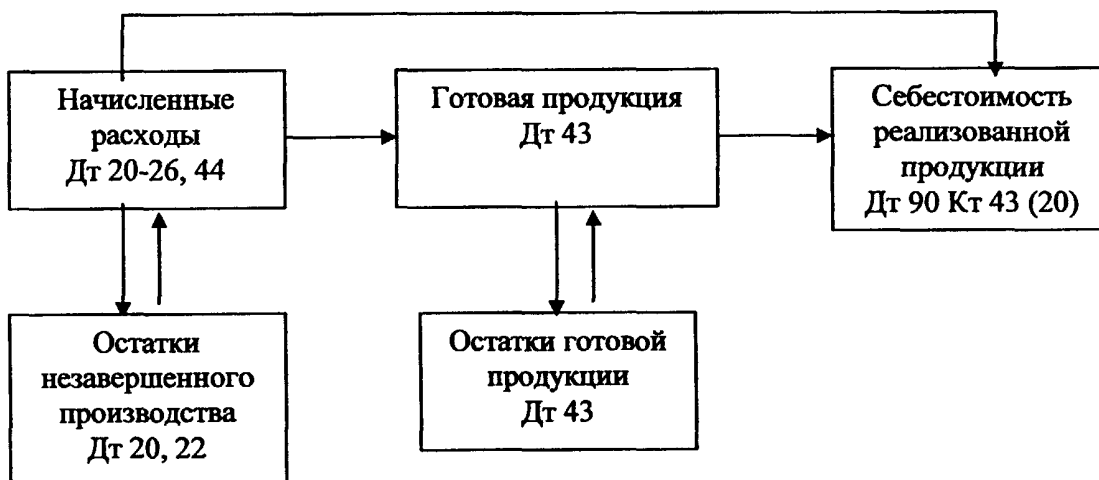


Рисунок 4 - Формирование себестоимости реализованной продукции

При учете налога на прибыль встает вопрос о том, какие именно расходы остались в составе незавершенного производства, а какие расходы списаны на себестоимость реализованной продукции. Незавершенное производство в налоговом учете рассчитывается по экономическим элементам, а не по статьям калькуляции. Таким образом, для расчета налоговых разниц необходимо составить расшифровку (по данным бухгалтерского учета) остатков незавершенного производства и себестоимости реализованной продукции по экономическим элементам, что противоречит отраслевым инструкциям по учету затрат на производство. Некоторые отраслевые инструкции предполагают учет незавершенного производства по статьям расходов. Получение такой информации достигается методом инвентаризации остатков незавершенного производства, которая может быть проведена лишь по статьям калькуляции.

При применении ПБУ 18/02 встает вопрос о том, как различить какие именно расходы остались в составе незавершенного производства, а какие расходы списаны на себестоимость реализованной продукции.

Незавершенное производство в налоговом учете рассчитывается по экономическим элементам, а не по статьям калькуляции. Таким образом, необходимо для расчета налоговых разниц производить бухгалтерский учет незавершенного производства и себестоимости реализованной продукции по экономическим элементам, что противоречит всем отраслевым инструкциям по учету затрат на производство.

Действительно, некоторые отраслевые инструкции предполагают учет незавершенного производства по элементам, но не элементам затрат, а по статьям расходов. Получение такой информации достигается методом инвентаризации остатков незавершенного производства, которая может быть проведена лишь по статьям калькуляции.

Таким образом, для расчета налоговых разниц по остаткам незавершенного производства и готовой продукции не применимы способы бухгалтерского учета, перечисленные в законе "О бухгалтерском учете", и выработан так называемый "метод распределения" [63, 66].

Рассмотрим, применение данного метода для филиала ООО «Сибнефтегазстрой» за 1 квартал 2003 года (остатки НП и ГП на начало отчетного периода отсутствуют). Исходные данные для расчетов приведены в таблице 11.

Таблица 11 - Расходы по бухгалтерскому и налоговому учету

№ счета	Наименование счета	Бухгалтерский учет			Налоговый учет		
		Прямые	Косвенные	Итого	Прямые	Косвенные	Итого
02.1	Амортизация Здания	12,964	32,006	44,970	17,297	42,703	60,000
10.1	Комплектующие	13,046	126	13,172	13,046	126	13,172
10.3	Топливо	2	6	8		8	8
70	Заработная плата	7,798	3,160	10,958	7,798	3,160	10,958
69	ЕСН	2,776	1,125	3,901	2,776	1,125	3,901
	Итого начисленные расходы	36,586	36,423	73,009	40,917	47,122	88,039
20	Остатки НП на к.г.			1,740			823
	Итого себестоимость реализованной продукции			71,269			87,216
90	Выручка			90,000			90,000
	Прибыль			18,731			2,784
	Налог на прибыль			4,495			668

Этот метод основан на распределении расчетным путем себестоимости реализованной продукции по статьям расходов и расчета налоговых разниц. При этом расчет налоговых разниц по остаткам незавершенного производства и готовой продукции не производится.

Действия бухгалтера будут следующими:

1) Рассчитывается удельный вес незавершенного производства в начисленной себестоимости (по бухгалтерскому учету):  $1740/73009 = 0.0238$

2) Расчетным путем распределяется себестоимость реализованной продукции по статьям расходов (по бухгалтерскому учету) в таблице 12.

Таблица 12 - Определение себестоимости реализованной продукции в бухгалтерском учете

№ счета	Наименование счета	Начисленные расходы	Расчет	Остатки незавершенного производства	Себестоимость реализованной продукции
02.1	Амортизация Здания	44,970	$0.0238 \times 44970$	1,072	43,898
10.1	Комплекующие	13,172	$0.0238 \times 13172$	314	12,858
10.3	Топливо	8	$0.0238 \times 8$	0	8
70	Заработная плата	10,958	$0.0238 \times 10958$	261	10,697
69	ЕСН	3,901	$0.0238 \times 3901$	93	3,808
	Итого	73,009	0	1,740	71,269

3) Аналогичный расчет производится для налогового учета, с учетом того, что остатки незавершенного производства формируют только прямые расходы (таблица 13).

Таблица 13 - Определение себестоимости реализованной продукции в налоговом учете

№ счета	Наименование счета	Начисленные расходы	Расчет	Остатки незавершенного производства	Расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу
02.1	Амортизация Здания	60,000	$0.0201 \times 17297$	348	59,652
10.1	Комплекующие	13,172	$0.0201 \times 13046$	262	12,910
10.3	Топливо	8	$0.0201 \times 0$	0	8
70	Заработная плата	10,958	$0.0201 \times 7798$	157	10,801
69	ЕСН	3,901	$0.0201 \times 2776$	56	3,845
	Итого	88,039	0	823	87,216

4) Производится расчет налоговых разниц (табл. 14)

Таблица 14 - Расчет налоговых разниц по методике ПБУ

№ счета	Наименование счета	Данные БУ	Данные НУ	Налоговые разницы	Прим.
2	Амортизация Здания	43,898	59,652	-15,754	ОНО = 15754*0.24 = 3781
10.1	Комплектующие	12,858	12,910	-52	ОНО = 52*0.24 = 12
10.3	Топливо	8	8	0	
70	Зарботная плата	10,697	10,801	-104	ОНО = 104*0.24 = 25
69	ЕСН	3,808	3,845	-37	ОНО = 37*0.24 = 9
	Итого	71,269	87,216	-15,947	ОНО = 3827

5) Проводится проверка: условный расход по налогу на прибыль (4495) = текущий налог на прибыль (668) + отложенное налоговое обязательство (3827).

Эта методика характеризуется громоздкостью расчетов и необходимостью ведения дополнительных аналитических регистров по налоговым разницам, которые не признаны по остаткам незавершенного производства. При наличии остатков на начало отчетного периода НП и ГП расчеты значительно усложняются. Однако данная методика не снимает основного противоречия относительно учета незавершенного производства и готовой продукции между бухгалтерским и налоговым учетом.

Автором [42-50] предлагается производить расчет налоговых разниц другим способом: рассчитывать отклонения между расходами, начисленными на счетах по учету затрат и суммой прямых и косвенных расходов в налоговом учете по каждому экономическому элементу, а также между оценкой незавершенного производства и готовой продукции в бухгалтерском и налоговом учете (рисунок 5).

Проанализировав, рисунок 5 можно сделать вывод, что обе эти методики (методика, предлагаемая автором и методика ПБУ 18/02) приводят к одинаковым результатам, различие имеется в способах их получения.

Произведем расчет налоговых разниц по предлагаемой автором методике на основе данных вышеприведенного примера. Первоначально необходимо определить временные и постоянные разницы по начисленным расходам в бухгалтерском и налоговом учете.



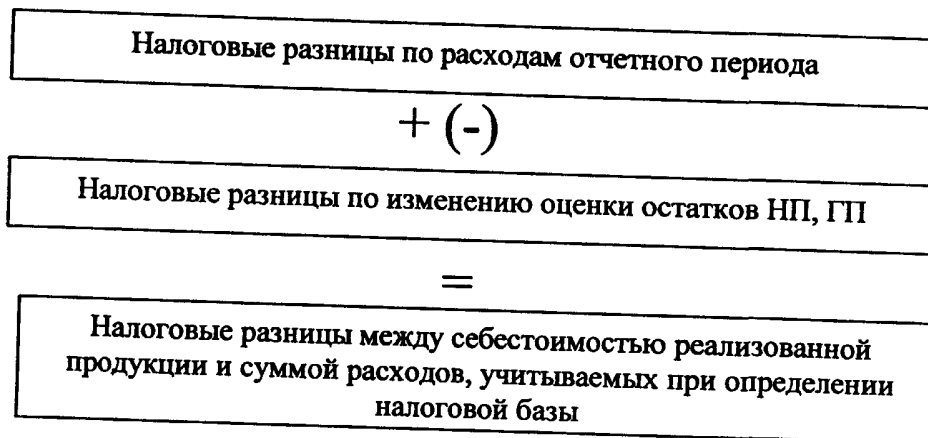


Рисунок 5 - Расчет налоговых разниц по незавершенному производству и готовой продукции

Временные разницы, возникшие по остаткам незавершенного производства и готовой продукции определяются путем сравнения изменения оценки остатков НП и ГП по бухгалтерскому учету и по налоговому учету на начало и конец отчетного периода. Для аналитического учета возникающих налоговых разниц по остаткам НП и ГП следует предусмотреть отдельную аналитическую позицию (табл. 15).

Таблица 15 - Расчет налоговых разниц по методике автора

№ счета	Наименование счета	Данные бухгалтерского учета	Данные налогового учета	Налоговые разницы	Прим.
2	Амортизация Здания	44,970	60,000	-15,030	ОНО = 15030x0.24 = 3607
10.1	Комплекующие	13,172	13,172	0	
10.3	Топливо	8	8	0	
70	Заработная плата	10,958	10,958	0	
69	ЕСН	3,901	3,901	0	
	Остатки НП	-1,740	-823	-917	ОНО = 917x0.24 = 220
	Себестоимость реализованной продукции	71,269	87,216	-15,947	ОНО = 3,827

Проведем проверку: условный расход по налогу на прибыль (4495) = текущий налог на прибыль (668) + отложенное налоговое обязательство (3827).

Проведенные расчеты показали, что применение двух методик приводят к одним и тем же значениям величины отложенных налогов. Различие составляет лишь количество произведенных операций для получения результата (по методике ПБУ 18/02 значительно больше операций), а также количество аналитической информации, необходимой для получения результата (методика ПБУ 18/02 предполагает хранение множества аналитической информации). Кроме того, методика автора снимает выявленные противоречия между порядком учета незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете. На основании вышеизложенных преимуществ методики автора рекомендуется ее использование на предприятиях, имеющих остатки незавершенного производства и готовой продукции. При этом в учетной политике необходимо описать предложенный выше механизм расчета.

В дальнейшем учет налоговых разниц по остаткам НП и ГП следует производить сальдовым методом. Для иллюстрации расчетов рассмотрим более простой пример.

Предположим, что у Предприятия имеются следующие остатки незавершенного производства (табл. 16).

Таблица 16 - Остатки незавершенного производства

Остатки НП	01.01.02	01.01.03	01.04.03	01.07.03	01.10.03	01.01.04
БУ	120	300	80	0	100	60
НУ	120	190	20	0	25	15
Разница	0	110	60	0	75	45

Вступительное сальдо:  $(300-120) - (190-120) = 110$  (НВР)      ОНО  
 $110 \times 0.24 = 26.4$

Сумма остатков незавершенного производства по бухгалтерскому учету больше остатков НП по налоговому учету, поэтому в последующих периодах сумма налога на прибыль, рассчитанная по налоговому учету, будет больше условного расхода на прибыль по бухгалтерскому учету. Следовательно, в данном случае возникла налогооблагаемая временная налоговая разница.

1 квартал (80-300) – (20-190) = -50 (<НВР)	<ОНО 50x0.24 = 12.0
2 квартал (0-80) – (0-20) = -60 (<НВР)	<ОНО 60x0.24 = 14.4
3 квартал (100-0) – (25-0) = 75 (НВР)	>ОНО 75x0.24 = 18
4 квартал (60-100) – (15-25) = -30 (<НВР)	<ОНО 30x0.24 = 7.2

Изобразим проведенные расчеты в виде бухгалтерского регистра (рисунок 6).

Дебет	77 «Отложенное налоговое обязательство»	Кредит
1 квартал	12	<i>Вст. с-до</i> 26.4
2 квартал	14.4	<b>С-до на 01.04</b> 14.4
		<b>С-до на 01.07</b> 0
		3 квартал 18
4 квартал	7.2	<b>С-до на 01.10</b> 18
		<b>С-до на 01.01.2004</b> 10.8

Рисунок 6 - Счет 77 "Отложенные налоговые обязательства"

В рассматриваемых примерах по остаткам незавершенного производства и готовой продукции возникала налогооблагаемая временная разница. В зависимости от применяемых методов оценки незавершенного производства (по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, по фактической или нормативной себестоимости) и методов распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства и реализованную продукцию могут возникать и вычитаемые временные разницы.

Обобщая вышеизложенное, по остаткам незавершенного производства и готовой продукции могут возникнуть следующие временные разницы:

- налогооблагаемая временная разница, если остатки незавершенного производства (готовой продукции) по бухгалтерскому учету превышают остатков незавершенного производства (готовой продукции) по налоговому учету;

- - вычитаемая временная разница, если остатки незавершенного производства (готовой продукции) по бухгалтерскому учету меньше остатков незавершенного производства (готовой продукции) по налоговому учету.

Предложенная автором методика расчета налоговых разниц позволяет достоверно определять налоговые разницы во всех вышеперечисленных случаях.

### 2.3 Организация учета налога на прибыль

В первой главе диссертационной работы были даны определения временных и постоянных разниц, уточнен состав налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц. Данные определения пересматривают момент отражения в учете налоговых разниц, а также изменяют методику их расчета (п. 2.2).

Исходными данными для расчета налоговых разниц являются:

- - информация, имеющаяся в налоговой декларации по налогу на прибыль (необходимо использовать данные о величине косвенных расходов по элементам, а также о величине, расходов, не принимаемых для целей налогообложения);

- - данные регистров налогового учета (необходимо использовать данные о величине прямых расходов по элементам, оценке остатков незавершенного производства и готовой продукции, а также о величине расходов, не принимаемых для целей налогового учета по элементам);

- - данные регистров бухгалтерского учета (необходимо использовать данные о величине начисленных в отчетном периоде расходов по элементам в разрезе счетов по учету затрат, величине остатков готовой продукции и незавершенного производства, товаров отгруженных, остатков отложенных налоговых активов и обязательств).

Предлагается следующая последовательность этапов по организации бухгалтерского учета налога на прибыль. Перечень этапов и порядок их проведения в каждой организации должен определяться индивидуально, с учетом особенностей хозяйственной деятельности и многообразия учетных ситуаций. Рассмотрим, более подробно содержание каждого из этапов:

#### 1. Анализ учетной политики организации.

Целью анализа учетной политики по бухгалтерскому и налоговому учетам является выявление причин возникновения налоговых разниц, а также их систематизация и классификация.

Причиной возникновения налоговых разниц является различный порядок учета доходов и расходов, а также оценки незавершенного производства и готовой продукции в бухгалтерском и налоговом учете.

Для проведения анализа рекомендуется использовать классификацию различий бухгалтерского и налогового учета, приведенную в п. 2.1. Все выявленные различия вряд ли могут одновременно возникнуть у организации, поэтому смысл данного этапа заключается в том, чтобы выявить перечень различий, систематизировать их и наметить дальнейший порядок работы по расчету налоговых разниц.

#### 2. Анализ и расчет налоговых разниц по доходам организации.

Для расчета налоговых разниц по доходам, необходимо классифицировать полученные доходы по счетам учета доходов (90,91). За основу классификации необходимо взять порядок деления расходов в бухгалтерском учете по видам деятельности. Под эту классификацию следует перегруппировать виды доходов в налоговом учете.

Результаты группировки доходов рекомендуем отразить в следующей таблице, где колонки расшифровывают виды доходов по налоговому учету, а строки - по бухгалтерскому (табл.17). Проведенный анализ позволяет выявить постоянные и временные разницы в признании доходов.

Таблица 17 - Группировка доходов

Счет	Статьи ОПУ	Доходы от реализации	Внереализационные доходы	Доходы, не учитываемые в целях налогообложения	Итого доходов
	<i>Доходы по обычным видам деятельности</i>				
90	Выручка от реализации	500000			500000
90					
	<b>Итого доходы</b>				
	<i>Операционные доходы</i>				
91	Проценты за хранение денежных средств		14000		14000
91					
	<i>Внереализационные доходы</i>				
91	Прибыль прошлых лет		5000		5000
	<b>Итого:</b>	<b>500000</b>	<b>19000</b>	<b>0</b>	<b>519000</b>

Если же в организации по учетной политики доходы признаются в бухгалтерском учете по методу начислений, а в налоговом учете – по кассовому методу, то механизм расчета будет несколько иной. Сначала необходимо определить сумму постоянных разниц, далее в разрезе каждого дебитора определять временные разницы по полученным доходам, сравнивая данные регистров бухгалтерского учета и расчет налогооблагаемой базы.

### 3. Анализ и расчет налоговых разниц по расходам организации.

Для расчета налоговых разниц по начисленным расходам необходимо расшифровать дебетовые обороты счетов по учету затрат (20, 23, 25, 26, 29 счета) на производство по экономическим элементам. Особые сложности на данном этапе возникают с расшифровкой оборотов по счетам расчетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и т.п. Корреспонденцию с указанными счетами придется расшифровывать на основании первичных документов, выделяя статьи расходов, признаваемых одинаково в налоговом и бухгалтерском учете, и статьи, имеющие различную методику признания. Результаты расчетов рекомендуется оформить в виде таблицы 18.

Таблица 18 - Анализ расходов организации

№ счета	Вид расхода	Расходы, отраженные в бухгалтерском учете	Расходы, формирующие налогооблагаемую базу	Налоговые разницы	Прим.
1	2	3	4	5	
	Счет 20 "Основное производство", в т.ч.:	2 541 378,35	2 786 591,23	-245 212,88	
02	Амортизация ОС	1 138 974,62	1 384 187,50	-245 212,88	ВНР, ВВР
	Счет 23 "Вспомогательное производство"	173 592,88	173 592,88	0,00	
	По видам расходов				
	Счет 25 "Общепроизводственные расходы", в т.ч.:	549 814,65	583 654,00	-33 839,35	
02	Амортизация	158 794,11	192 633,46	-33 839,35	ВНР, ВВР
	Счет 26 "Общехозяйственные расходы"	2 845 365,00	2 845 365,00	0,00	
	Другие счета затрат				
20	ИЗМЕНЕНИЯ ОСТАТКОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА	-549 821,00	-215 672,00	-334 149,00	ВНР
43	ИЗМЕНЕНИЕ ОСТАТКОВ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ НА СКЛАДЕ	1 485 243,00	773 546,00	711 697,00	ВНР
	ИТОГО СЕБЕСТОИМОСТЬ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ	7 045 572,88	6 947 077,11	98 495,77	

После составления таблицы следует произвести дополнительные расчеты для определения величины налоговых разниц по суммам амортизационных отчислений основных средств и нематериальных активов.

По объектам основных средств налоговые разницы возникают из-за различий в формировании первоначальной стоимости основных средств в налоговом и бухгалтерском учете, а именно, либо из-за того, что расходы признаются в разное время, либо потому, что некоторые расходы или их часть не признаются в налоговом учете. Различия в формировании первоначальной стоимости далеко не единственная причина возникновения разниц. Так, их появление может быть обусловлено применением разных способов начисления амортизации, различиями в сроке полезного использования, неодинаковыми суммами и способами учета финансового результата от выбытия основных средств.

Трудоемкость на данном участке учета связана, прежде всего, с тем, что расчет налоговых разниц по основным средствам необходимо производить по-объектно, такой же точки зрения придерживаются многие

отечественные ученые [51, 61, 70, 87]. Связано это с тем, что по основным средствам могут возникать как ОНО, так и ОНА и ПНО, причем по одному и тому же объекту может сразу возникать несколько видов разниц. Кроме того, при выбытии объекта основных средств, необходимо списывать не только первоначальную стоимость и начисленную амортизацию, но и налоговую разницу, связанную с учетом данного объекта основных средств. Некоторые бухгалтеры используют принцип существенности и рассчитывают налоговые разницы по объектам основных средств укрупнено, сравнивая амортизацию для целей бухгалтерского и налогового учетов, тем самым, уменьшая трудоемкость расчетов. Но в данном случае возникают искажения в бухгалтерской отчетности, которые повлияют на валюту баланса и величину чистой прибыли.

Сложность и, вместе с тем, ответственность при учете налоговых разниц по основным средствам, связана с тем, что их погашение и начисление в бухгалтерском производится не одновременно, а на протяжении всего срока полезного использования объекта основных средств. Таким образом, наличие любой ошибки по учету налоговых разниц, приведет к искажениям в отчетности на протяжении всего срока полезного использования, который может составлять и 100 лет. Поскольку временные разницы возникают в течение ряда периодов, в которых происходит как их начисление, так и погашение, то необходимо организовать учет таковых разниц накопительно, для чего рекомендуется использовать таблицу 19.

Таблица 19 - Регистр аналитического учета налоговых разниц

Объект ОС	Сальдо на начало периода		НВР			ВВР			Сальдо на конец периода	
	НВР	ВВР	Начисление	Погашение	Списание	Начисление	Погашение	Списание	НВР	ВВР
1	2	3	4	5	6	7	8	9	11	12
Здание	187524		51197						238721	
<b>ИТОГО</b>										
Налог на прибыль	0.24	0.24	0.24	0.24	0.24	0.24	0.24	0.24	0.24	
	45 005,76		12 287,28						57 293,04	
	Сальдо счета 77	Сальдо счета 09	Дт68 Кт77	Дт77 Кт 68	Дт77 Кт99	Дт09 Кт68	Дт68 Кт09	Дт99 Кт09	Сальдо счета 77	Сальдо счета 09



Приведенная выше таблица может являться регистром аналитического учета налоговых разниц по основным средствам. В данной таблице производится расчет налоговых разниц и формируются бухгалтерские записи (последняя строка), а также заложен механизм контроля остатков на счетах 77 "Отложенное налоговое обязательство" и 09 "Отложенный налоговый актив".

Для расчета временных разниц предлагается использовать следующий алгоритм, позволяющий классифицировать возникающие налоговые разницы и подготовить данные для заполнения таблицы 19:

1) Налогооблагаемые временные разницы (НВР) возникают в ситуациях, отраженных на рисунках 7, 8:

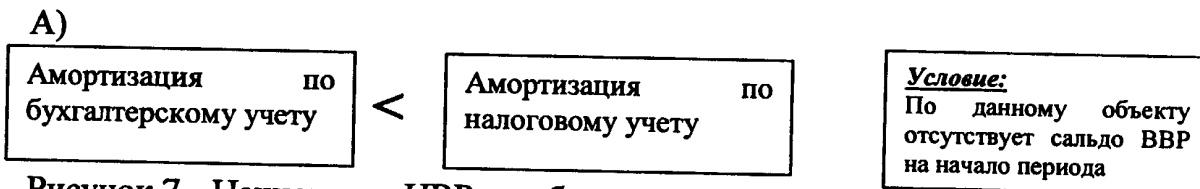


Рисунок 7 - Начисление НВР по объектам основных средств

В случае наличия по данному объекту уже признанной налогооблагаемой временной разницы происходит ее увеличение. Если сальдо отсутствует, то признается вновь возникшая налогооблагаемая временная разница (столбец 4 таблицы 19).

В таком случае в бухгалтерском учете производится начисление отложенного налогового обязательства в сумме налогооблагаемой временной разницы, умноженной на ставку налога на прибыль (Дт68 Кт77).

Б)

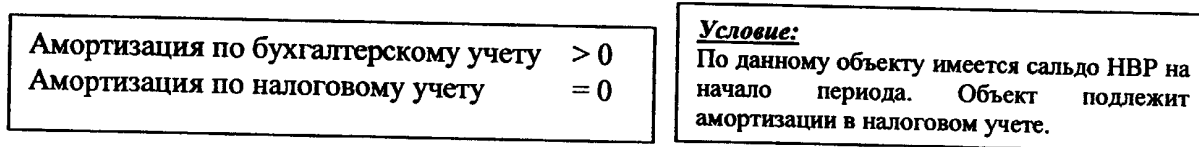


Рисунок 8 - Погашение НВР по объектам основных средств

В приведенной выше ситуации объект основных средств уже самортизировался в налоговом учете, в бухгалтерском же учете продолжается начисление износа (столбец 5 таблицы 19).

Таким образом, производится погашение ранее отраженного отложенного налогового обязательства. Что отражается бухгалтерской проводкой Дт77 Кт68 на сумму налогооблагаемой временной разницы, умноженной на ставку налога на прибыль.

В) Списание налогооблагаемой временной разницы возникает в случае выбытия объекта основных средств, по которому на дату выбытия имеется налогооблагаемая временная разница (столбец 6 табл. 19). В данной ситуации величину отложенного налогового обязательства, отраженную в учетных регистрах следует списать на финансовые результаты (Дт 77 Кт 99).

2) Вычитаемые временные разницы (ВВР) возникают в ситуациях, отраженных на рисунках 9, 10:

А)

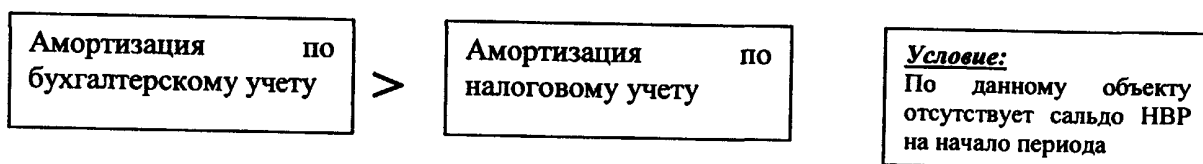


Рисунок 9 - Начисление ВВР по объектам основных средств

В случае наличия по данному объекту уже признанной вычитаемой временной разницы происходит ее увеличение. Если сальдо отсутствует, то признается вновь возникшая вычитаемая временная разница (столбец 7 таблицы 19).

В данном случае необходимо начислить отложенный налоговый актив в сумме равной вычитаемой временной разницы, умноженной на ставку налога на прибыль (Дт09 Кт68).

Б)

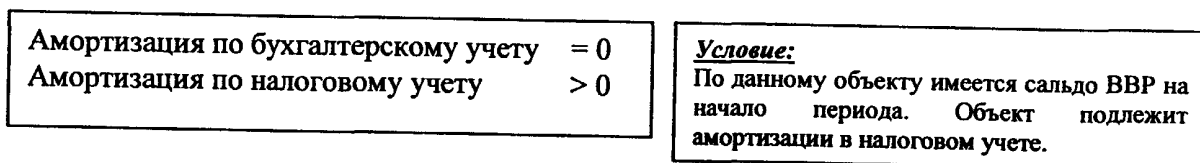


Рисунок 10 - Погашение ВВР по объектам основных средств

В приведенной выше ситуации объект основных средств уже самортизировался в бухгалтерском учете, в налоговом же учете продолжается начисление амортизации (столбец 8 таблицы 19). В таком

• случае необходимо погасить ранее отраженный отложенный налоговый актив бухгалтерской записью (Дт68 Кт09).

В) Списание вычитаемой временной разницы возникает в случае выбытия объекта основных средств, по которому на дату выбытия имеется вычитаемая временная разница (столбец 9 табл. 19). В данной ситуации величину отложенного налогового актива, отраженную в учетных регистрах следует списать на финансовые результаты (Дт 99 Кт 09).

• Приведенный выше алгоритм должен применяться с момента постановки на учет объекта основных средств (для выявления налоговых разниц по формированию первоначальной стоимости) на каждую отчетную дату (для выявления возникших налоговых разниц за отчетный период). На основании выше изложенного, следует сделать вывод, что при классификации возникающих временных разниц по амортизации основных средств необходимо учитывать не только знак (- или +) разности между бухгалтерской и налоговой амортизацией, но и наличие ранее признанной ВВР или НВР по данному объекту основных средств, либо нематериальных активов.

• Налоговые разницы могут возникать вследствие того, что часть расходов для целей налогообложения принимается в пределах установленных нормативов. По таким расходам возникают постоянные разницы, которые приводят к образованию постоянного налогового обязательства. Нормативы могут устанавливаться как в абсолютных, так и относительных величинах. Если норматив установлен в процентах от базового показателя, то возникает проблема расчета налоговых разниц по таким расходам при составлении промежуточной отчетности. Перечень таких расходов приведен в приложении Q.

• Произведенные сверх этих нормативов расходы не будут признаваться в целях налогообложения ни в отчетном, ни в последующих периодах. Значит, возникла постоянная разница, которая приводит к образованию постоянного налогового обязательства. Однако величина сверхнормативных

расходов может быть определена только по итогам года (значение базового показателя должно быть годовым). Промежуточная отчетность же составляется по кварталам. И на практике может возникнуть ситуация, когда при составлении промежуточной отчетности эти расходы будут превышать норму, а по итогам года – нет.

В работах [90, 94, 96] предлагается учитывать налоговые разницы по приведенным выше различиям бухгалтерского и налогового учета при составлении промежуточной отчетности как временные. По итогам отчетного периода производить переклассификацию отраженных в учете налоговых разниц и признавать постоянное налоговое обязательство. По мнению автора, такой порядок учета противоречит экономическому содержанию понятий временная и постоянная разница.

Автором предлагается следующий вариант учета таких налоговых разниц: признание в первом квартале постоянного налогового обязательства, и в последующих кварталах его корректировка путем признания постоянного налогового актива или постоянного налогового обязательства. Рассмотрим, предлагаемый порядок на практическом примере.

В первом квартале 2003 года производственное предприятие производило массовые рекламные мероприятия с вручением призов, на которых было вручено призов на сумму 20 тысяч рублей (табл. 20).

Таблица 20 - Расходы на рекламу (тыс. руб.)

Показатель	1 квартал	2 квартал	3 квартал	Год
Выручка от реализации	400	800	1200	1600
Расходы на рекламу в пределах норм	4	8	12	16
Расходы на рекламу сверх норм	16	12	8	4

В 1 квартале на всю сумму нормируемых расходов начисляется постоянное налоговое обязательство по нормируемым расходам на рекламу ( $16,000 \times 0.24 = 3,840$ ) бухгалтерской проводкой Дт 99 «Постоянное налоговое обязательство» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль».

Во 2 квартале начисленное постоянное налоговое обязательство частично погашается, путем признания постоянного налогового актива по

части расходов, которые не принимались в налоговом учете в 1 квартале, но принимаются в налоговом учете во 2 квартале в связи с увеличением значения базового показателя ( $4,000 \times 0.24 = 960$ ) бухгалтерской проводкой Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 99 «Постоянный налоговый актив».

В 3 квартале начисленное постоянное налоговое обязательство частично погашается, путем признания постоянного налогового актива по части расходов, которые не принимались в налоговом учете в 1 и 2 квартале, но принимаются в налоговом учете в 3 квартале в связи с увеличением значения базового показателя ( $4,000 \times 0.24 = 960$ ) бухгалтерской проводкой Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 99 «Постоянный налоговый актив».

В 4 квартале начисленное постоянное налоговое обязательство частично погашается, путем признания постоянного налогового актива по части расходов, которые не принимались в налоговом учете в 1 и 2 и 3 квартале, но принимаются в налоговом учете по итогам года в связи с увеличением значения базового показателя ( $4,000 \times 0.24 = 960$ ) бухгалтерской проводкой Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 99 «Постоянный налоговый актив».

Предложенный вариант учета следует отразить в учетной политике предприятия, поскольку законодатель данный вопрос в нормативных актах по бухгалтерскому учету не отразил.

#### 4. Расчет налоговых разниц по убыткам организации.

Сумма налога на прибыль за отчетный период не может быть отрицательной. При исчислении налогооблагаемой прибыли организация учитывает убытки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), от реализации любого имущества и имущественных прав, а также от внереализационных операций. Правила налогового учета таких убытков могут существенно отличаться от правил бухгалтерского учета.

Порядок переноса убытка, полученного организацией 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 (абз.2 п.2 ст.283 НК РФ) убытки переносятся на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором он получен, при этом совокупная сумма переносимого убытка не может превышать 30% налогооблагаемой базы отчетного периода.

Несколько иной порядок предусмотрен для переноса убытка от продажи амортизируемого имущества. В соответствии с п.3 ст.268 НК РФ если в результате реализации амортизируемого имущества получен убыток, то он включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого, как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Уменьшение в будущем налоговой базы по налогу на прибыль и соответственно самого налога на прибыль приводит к образованию вычитаемых временных разниц. Таким образом, разные правила учета полученного убытка в бухгалтерском и налоговом учете приводят к образованию отложенных налоговых активов по полученным убыткам. Вопрос учета отложенных налоговых активов по полученным убыткам исследован в работах [56, 91, 92, 93, 103, 108, 109]. Предлагается рассмотреть порядок учета налоговых убытков при реализации объектов основных средств, поскольку данный аспект проблемы исследован недостаточно.

Рассмотрим пример образования активов по полученным убыткам от реализации амортизируемого имущества (здания). Филиал ООО «Сибнефтегазстрой» реализовал здание в апреле 2003 года с убытком. Данные для расчета приведены в таблице 21.

Таблица 21 - Основные характеристики здания

Наименование ОС	шифр амортизации (группа)	группа	Срок полезного использования (мес.)	Дата постановки на учет	Первоначальная стоимость	Норма амортизации БУ
Здание	10001	10	840	01.01.85	1,613,233.00	1%

Таблица 22 - Начисление амортизации по зданию до 01.01.02

Показатель	Кол-во месяцев	Сумма, руб.
Первоначальная стоимость		1,613,233.00
Сумма начисленной амортизации, в т.ч.:	203	272,905.25
1985 год	11	14,787.97
1986 год	12	16,132.33
1987 год	12	16,132.33
1988 год	12	16,132.33
1989 год	12	16,132.33
1990 год	12	16,132.33
1991 год	12	16,132.33
1992 год	12	16,132.33
1993 год	12	16,132.33
1994 год	12	16,132.33
1995 год	12	16,132.33
1996 год	12	16,132.33
1997 год	12	16,132.33
1998 год	12	16,132.33
1999 год	12	16,132.33
2000 год	12	16,132.33
2001 год	12	16,132.33
Остаточная стоимость на 01.01.2002 года		1,340,327.75

До 01.01.2002 года в бухгалтерском и налоговом учете начисление амортизации приведено в таблице 22. С введением главы 25 НК РФ правила начисления амортизации по налоговому учету изменились, поэтому начиная с 2002 года начисленная амортизация в бухгалтерском и налоговом учете не будет совпадать (табл.23).

Таблица 23 - Начисление амортизации по зданию за 2002, 2003 год

Показатель	Кол-во месяцев	Налоговый учет	Бухгалтерский учет
Начисленная амортизация, в т.ч.:	15	31,561.88	20,165.41
2002 год	12	25,249.50	16,132.33
2003 год	3	6,312.38	4,033.08
Остаточная стоимость на дату реализации (апрель 2003 года)		1,308,765.87	1,320,162.34

При формировании вступительного сальдо на 01.01.2003 года следует начислить по зданию отложенное налоговое обязательство в сумме 2,188.12 рублей  $([25,249.50 - 16,132.33] \times 0.24)$ : Дебет (Дт) 84 «Нераспределенная прибыль» Кредит (Кт) 77 «Отложенные налоговые обязательства».

За три месяца 2003 года по указанному объекту основных средств было начислено отложенное налоговое обязательство на сумму 547.03 рублей  $([6,312.38 - 4,033.08] \times 0.24)$  Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 77 «Отложенное налоговое обязательство».

Таким образом, на дату реализации по зданию признано отложенное налоговое обязательство в сумме 2,735.15  $(2,188.12 + 547.03)$  рублей.

Предположим, что здание было реализовано за 240,000 рублей, включая НДС 40,000 рублей, тогда при реализации здания следует сделать следующие проводки:

1) Отражена выручка от реализации: Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 91.1 «Прочие доходы» на сумму 240,000.00 рублей;

2) Начислен НДС при реализации здания: Дт 91.3 «НДС по прочим расходам» Кт 68 «Расчеты по НДС» на сумму 40,000.00 рублей;

3) Списана остаточная стоимость здания: Дт 91.2 «Прочие расходы» Кт 01.3 «Выбытие основных средств» на сумму 1,320,162.34 рублей;

4) Отражено списание отложенного налогового обязательства при выбытии актива, по которому оно признано: Дт 77 «Отложенные налоговые обязательства» Кт 99 «Прибыли и убытки» на сумму 2,735.15 рублей;

Таким образом, убыток от реализации основных средств, отраженный в бухгалтерском учете составил  $(240,000.00 - 40,000.00 - 1,320,162.34)$  1,120,162.34 рублей. Сумма уменьшения налога на прибыль по реализации здания составила  $(-268,838.96 + 2,735.15)$  266,103.81 рублей. На величину убытка начисляется отложенный налоговый актив Дт 09 «Отложенный налоговый актив» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» на сумму 266,103.81 рублей.



Данная сумма должна соответствовать налоговым расчетам  $([240,000.00 - 40,000.00 - 1,308,765.87] \times 0.24 = 266,103.81)$ .

Указанный убыток привел к образованию отложенного налогового актива в сумме 266,103.81  $([240,000.00 - 40,000.00 - 1,320,162.34 - 11,396.46] \times 0.24)$  рублей, который будет уменьшать налогооблагаемую прибыль равными долями в течение 622 (840 - 203 - 15) месяцев. То есть, начиная с апреля месяца, в бухгалтерском учете должно отражаться погашение отложенного налогового актива: Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 09 «Отложенные налоговые активы» на сумму 427.82 рублей.

5) Начислено постоянное налоговое обязательство по внереализационным расходам при реализации основных средств: Дт 99 «Постоянное налоговое обязательство» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» на сумму 2,735.15 рублей.

Аналогичным образом должны отражаться в бухгалтерском учете операции по начислению и погашению убытков от реализации другого амортизируемого имущества. Убытки по основной деятельности должны отражаться аналогично предложенной схеме с учетом требований п.2 ст.283 НК РФ.

5. Составление сводной таблицы налоговых разниц, контроль полученных результатов, составление бухгалтерских проводок

После расчета всех налоговых разниц для формирования бухгалтерских проводок и контроля правильности произведенных расчетов необходимо составить сводную таблицу налоговых разниц, на основании которой производится контроль полученных результатов и составляются бухгалтерские проводки (табл. 24).

Таблица 24 - Сводная таблица налоговых разниц

№ сч.	Вид дохода (расхода)	Налогооблагаемые временные разницы			Вычитаемые временные разницы			Постоянные разницы	
		Начисление	Погашение	Списание	Начисление	Погашение	Списание	ПНО	ПНА
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2,0	Амортизация	5 400,00	2 700,00	1 200,00	1 800,00	2 150,00	0,00	0,00	0,00
20	НЗП	254 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Итого	259 400,00	2 700,00	1 200,00	1 800,00	2 150,00	0,00	0,00	0,00
	Налог	0,24							
		62 256,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		Дт68Кт77	Дт77Кт68	Дт77 Кт99	Дт09Кт68	Дт68Кт09	Дт99Кт09	Дт99Кт68	Дт68Кт99

Для контроля полученных результатов следует использовать формулу (1.4). Сумма отложенных налоговых активов и обязательств, а также постоянных налоговых активов и обязательств определяется на основании таблицы 24:

- сумма постоянных налоговых активов и обязательств отражается по итоговой строке столбцов 9 и 10 таблицы 24;

- сумма отложенных налоговых активов определяется путем вычитания из итоговой графы столбца 6 суммы итоговых граф столбцов 7 и 8 таблицы 24;

- сумма отложенных налоговых обязательств определяется путем вычитания из итоговой графы столбца 3 суммы итоговых граф столбцов 4 и 5 таблицы 24.

Бухгалтерские проводки следует составлять не отдельно по каждой рассчитанной налоговой разнице, а в целом на все рассчитанные налоговые разницы данного вида по следующим причинам:

- не перегружать учетные регистры множеством бухгалтерских проводок, тем самым, затрудняя составление отчета о прибылях и убытках (необходимо будет рассчитывать общую сумму каждого вида налоговых разниц);

- необходимо иметь аналитическую информацию о величине каждого вида налоговых разниц, отраженных в отчетности, так как в случае изменения правил исчисления налогооблагаемой прибыли, либо ставки налога, либо правил ведения бухгалтерского учета, рассчитанные и отраженные в бухгалтерском учете налоговые разницы, придется переоценивать. Если же в регистрах учета будет сформирована аналитическая информация только по суммам отложенных налоговых активов и обязательств, то могут возникнуть некоторые проблемы при изменении нормативного регулирования бухгалтерского или налогового учета.

## 6. Инвентаризация отложенных налоговых активов и обязательств

Согласно п.1 ст.12 Федерального закона "О бухгалтерском учете" № 129-ФЗ от 21.11.96 г. (в ред. от 30.06.03) для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Проведение инвентаризации обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при чрезвычайных ситуациях, при реорганизации и т.д.

Поскольку, отложенные налоговые активы учитываются в составе имущества организации и по экономическому содержанию являются отсроченной дебиторской задолженностью, а отложенные налоговые обязательства – долгосрочными обязательствами, то необходимо проводить их инвентаризацию.

Следует отметить, что Приказ МФ РФ № 49 от 13.06.95 "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" предусматривает и разъясняет порядок проведения инвентаризации расчетов (п.3.44 – п.3.48). Однако требования, изложенные в данных пунктах, ничего не проясняют относительно инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств.

Инвентаризационная комиссия путем проведения документальной проверки должна установить правильность и обоснованность числящихся в бухгалтерском учете сумм отложенных налоговых активов и обязательств.

Разработанная форма акта инвентаризации приведена в приложении О. Акт составляется в разрезе объектов учета, по которым возникают временные разницы, отдельно по ОНА и отдельно по ОНО.

Проверку правильности отражения временных разниц на счетах бухгалтерского учета можно проводить, используя принцип расчета налоговых разниц по МСФО 12 (сравнивая стоимость объекта в бухгалтерском и налоговом учете).

При составлении акта инвентаризации следует учитывать следующий порядок его заполнения:

- в графе № 1 указывается порядковый номер позиции, нумерация ведется отдельно по ОНО и ОНА;

- в графе № 2 указывается наименование объекта учета, по которому возникла временная разница (например, незавершенное производство, компьютер, патент);

- в графе № 3 для объектов основных средств указывается инвентарный номер, для других объектов - другой отличительный признак, по которому можно идентифицировать временную разницу с активом или обязательством;

- в графе № 4 указывается счет и субсчет рабочего плана счетов предприятия, на котором производится учет налоговых разниц;

- в графу № 5 заносится сумма, выявленная инвентаризационной комиссией. Для определения этой величины предлагается сопоставить балансовую стоимость и налоговую базу по соответствующим объектам учета (основные средства, нематериальные активы, расходы будущих периодов, незавершенное производство) (рисунок 11).

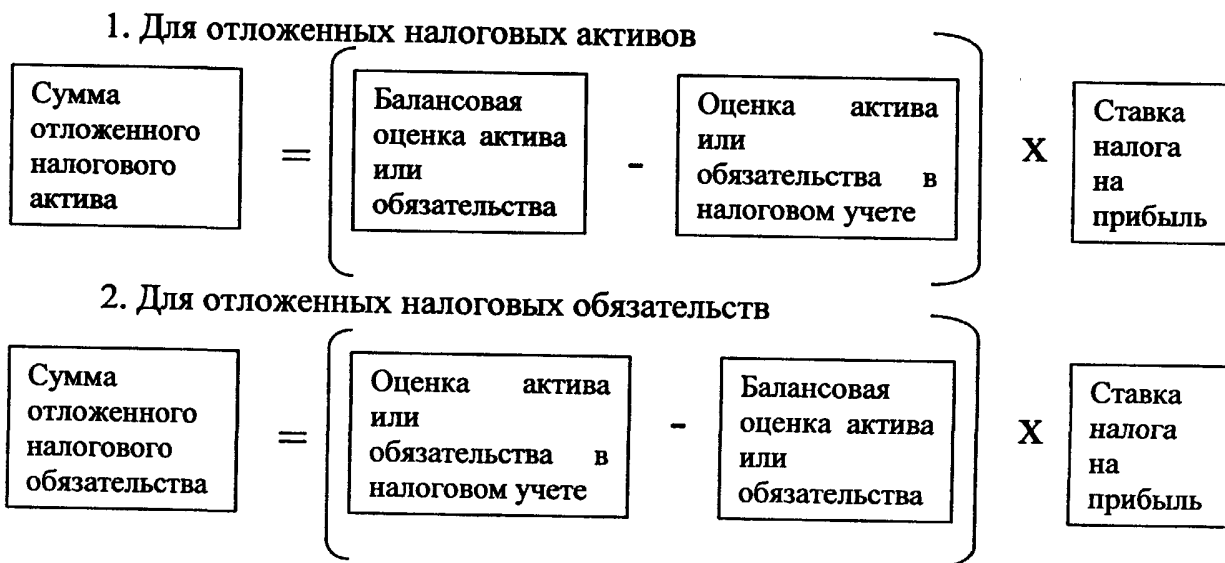


Рисунок 11 - Порядок инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств

- в графу № 6 заносятся данные бухгалтерского учета;
- в графе № 7 рассчитывается отклонение между фактическим наличием и данными бухгалтерского учета.

По результатам данных графы № 7 выясняются причины отклонения данных бухгалтерского учета от фактического наличия и составляется решение инвентаризационной комиссии, на основании которого отражаются исправительные записи в регистрах бухгалтерского учета, порядок составления которых рассмотрен далее.

Особенностью возникновения ошибок в учете налоговых разниц является то, что расчет налоговых разниц может быть произведен правильно, но ошибка возникнет в связи с ошибкой в бухгалтерском учете основных средств, либо ошибкой в расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Для исправления ошибки следует использовать следующие методы:

- метод "красного сторно" (при данном методе сторнируется неправильная проводка и после этого делается правильная бухгалтерская запись);
- метод дополнительных проводок (при данном методе дается дополнительная проводка на "недостающую сумму", либо делается обратная проводка).

Рассмотрим несколько ситуаций, связанных с возникновением ошибок при учете налога на прибыль. Следует отметить, что любое исправление ошибки, обнаруженной в бухгалтерском или налоговом учете автоматически отражается на величине налоговых разниц, либо условного расхода по налогу на прибыль, текущего налога на прибыль. Для изучения общих подходов к исправлению ошибок, следует рассмотреть две основные ситуации:

- 1) Ошибка была допущена в налоговом учете;
- 2) Ошибка была допущена в бухгалтерском учете;
- 3) Ошибка была допущена в бухгалтерском и налоговом учете.

Ситуация № 1 Обнаружена ошибка в налоговом учете, влияющая на величину налогооблагаемой прибыли.

Вследствие неправильного формирования налогооблагаемой базы в налоговом учете допущена ошибка, которая привела к искажению величины налога на прибыль. Часто такие ошибки не связаны с необходимостью внесения изменений в регистры бухгалтерского учета.

Однако изменения налогооблагаемой базы прошлых периодов приводит к увеличению либо уменьшению задолженности по налогу на прибыль в бюджет в текущем периоде. Напомним, что в бухгалтерском учете налог на прибыль начисляется исходя из величины бухгалтерской прибыли, умноженной на ставку налога на прибыль. Таким образом, задолженность по налогу на прибыль будет изменяться путем отражения в бухгалтерском учете налоговых разниц. Рассмотрим, данную ситуацию на практических примерах.

1) Стоимость незавершенного производства по данным бухгалтерского и налогового учета предприятия приведена в таблице 25.

Таблица 25 - Оценка незавершенного производства

Период	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	НВР	ОНО
01.01.03	100000 руб.	80000 руб.	20000	4800
31.12.03	150000 руб.	100000 руб.	50000	12000
Изменение за период	+50000	+20000	30000	+7200

На основании выше приведенных данных предприятием было рассчитано и отражено ОНО в сумме 7200 руб. ( $30000 \cdot 0,24$ ) в 2003 году бухгалтерской записью Дт 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кт 77 "Отложенное налоговое обязательство". Сальдо по счету 77 "Отложенное налоговое обязательство" на 01.01.04 составило 12000 рублей.

В 2004 году после составления годовой отчетности была обнаружена ошибка в налоговом учете при оценке стоимости остатков незавершенного производства (часть прямых расходов была включена в косвенные). Это

привело к занижению оценки незавершенного производства в 2003 году на 10000 руб. Таким образом, предприятию необходимо подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2003 год, увеличив налогооблагаемую базу на 10000 рублей, а налог на прибыль на 2400 рублей.

Соответственно в бухгалтерском учете искажена информация о величине налогооблагаемых временных разниц (табл. 26).

Таблица 26 - Налоговые разницы

Показатель	Отражено в бухгалтерском учете на 01.01.04	Следовало отразить в бухгалтерском учете на 01.01.04	Величина ошибки
НВР	50000	40000	- 10000
ОНО	12000	9600	- 2400

Возникшую ошибку следует исправить методом "красное сторно" (в момент обнаружения, то есть в мае 2004 года) на сумму излишне начисленного отложенного налогового обязательства:

Дт 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кт 77 "Отложенное налоговое обязательство" сторно на сумму 2400 руб. - в момент подачи уточненной налоговой декларации за 2003 год.

Данной проводкой в бухгалтерском учете будет одновременно увеличена сумма налога на прибыль к уплате в бюджет (в связи с подачей уточненной декларации) и исправлена сумма ОНО.

При заполнении данных формы № 2 и контроле полученных результатов с помощью формулы (1.4), следует учитывать, что для сравнения величины текущего налога на прибыль с данными налоговой декларации, к величине налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, умноженной на ставку налога, следует прибавить сумму доначисленного налога за прошлый отчетный период.

2) Предположим, что в 2003 году предприятие произвело следующие расходы:

- рекламные расходы сверх нормы- 40000 руб.
- суточные расходы сверх нормы – 35000 руб.

При составлении декларации за 2003 год данные расходы были включены в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Ошибка была обнаружена в июне 2004 года. Руководство общества решило, что необходимо подать уточненную декларацию за прошлый год, исключив данные расходы из состава налогооблагаемой прибыли, продекларировав дополнительно налог на прибыль в сумме  $75000 \cdot 0,24 = 18000$  руб.

Поскольку в бухгалтерском учете прибыль до налогообложения была определена верно, то доначислять или сторнировать начисленный условный расход по налогу на прибыль не следует. В данном случае ошибка заключается в том, что в 2003 году не было отражено постоянное налоговое обязательство по рекламным расходам сверх норм и суточным расходам сверх норм в сумме  $75000 \cdot 0,24 = 18000$  рублей бухгалтерской записью.

Ошибка следует исправить методом дополнительных проводок, доначислив постоянное налоговое обязательство бухгалтерской проводкой: Дт 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство" Кт 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль» в сумме 18000 рублей.

При заполнении данных формы № 2 и контроле полученных результатов с помощью формулы (1.4), следует учитывать, что для сравнения величины текущего налога на прибыль с данными налоговой декларации, к величине налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, умноженной на ставку налога, следует прибавить сумму доначисленного налога за прошлый отчетный период.

Ситуация № 2 Обнаружена ошибка в бухгалтерском учете, влияющая на величину прибыли до налогообложения.

Ошибка, допущенная при отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с активами и обязательствами, при учете которых возникают налоговые разницы, вызывает необходимость корректировки отраженных в бухгалтерском учете временных и постоянных разниц.

Предположим, что предприятие 16.01.02 ввело в эксплуатацию компьютер Pentium IV, его первоначальная стоимость составляет 24000 рублей по данным бухгалтерского и налогового учета. Согласно учетной



политике срок полезного использования (СПИ) основных средств определяется в соответствии с Постановлением Правительства РФ “О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы” от 01.01.02 №1 и составляет для данного объекта 37 месяцев, то есть сумма амортизации в бухгалтерском и налоговом учете одинакова.

Фактически амортизация в бухгалтерском учете начислялась по нормам Постановления СМ СССР “О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР” от 22.10.90. №1072, шифр 48005, 12,5%. Данные бухгалтерского учета о начисленной амортизации приведены в таблице 27.

Таблица 27 - Амортизация компьютера до выявления ошибки

Показатели	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Налогооблагаемая временная разница	Отложенное налоговое обязательство
Амортизация за 2002 год	2750	7135	4385	1052
Амортизация за 2003 год	3000	7784	4784	1148
Амортизация за 4 месяца 2004 года	1000	2595	1595	383
Итого	6750	17514	10764	2583

Служба внутреннего аудита обнаружила ошибку 01.05.04., решено было пересчитать амортизацию для целей бухгалтерского учета (доначислить амортизацию в сумме 10764 рублей). Одновременно возникает необходимость корректировать ранее признанное по данному объекту отложенное налоговое обязательство.

Исправлять ошибку необходимо следующими бухгалтерскими записями:

1) Доначислить сумму амортизации

Дт 91 Кт 02 - 9169 рублей – амортизация за прошлые отчетные периоды (2002 и 2003 год);

Дт 20 Кт 02 - 1595 рублей – амортизация за отчетный период (2004 год).

2) Сторнировать ранее начисленное отложенное налоговое обязательство: Дт 77 Кт 68 – сторно 2583 рублей.

Как видно из рассмотренных выше примеров, при обнаружении ошибки в налоговом учете, не надо исправлять задолженность по налогу на прибыль путем доначисления либо сторнирования суммы начисленного налога на прибыль. Вместо этого необходимо начислить, погасить, либо списать налоговые разницы.

При обнаружении ошибки в бухгалтерском учете, необходимо исправить бухгалтерскую ошибку и соответственно отразить в учете налоговые разницы.

#### 7. Составление бухгалтерской отчетности

В июле 2003 года приняты новые формы бухгалтерской отчетности [31], которые вводятся в действие, начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год. Порядок составления отчетности при применении ПБУ 18/02 исследован в работах [57, 58, 60, 66, 76, 79, 83, 89, 96, 98, 104, 107, 110]. Рассмотрим порядок составления бухгалтерской отчетности при применении авторской методики учета налога на прибыль.

В бухгалтерском балансе для отражения налога на прибыль введены следующие строки:

- Строка 145 «Отложенные налоговые активы» (раздел I Внеоборотные активы);

- Строка 515 «Отложенные налоговые обязательства» (раздел IV Долгосрочные обязательства).

По этим строкам следует отражать отложенные активы и обязательства.

Для целей составления бухгалтерского баланса классификацию задолженности по налогу на прибыль можно представить следующим образом (рисунок 12).



Рисунок 12 - Классификация задолженности по налогу на прибыль

В Бухгалтерском балансе по строкам 145 и 515 отражается сальдо по счетам 09 "Отложенные налоговые активы" и 77 "Отложенные налоговые обязательства" на начало и конец отчетного периода.

В отчет о прибылях и убытках также введен ряд новых строк: отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, текущий налог на прибыль, постоянные налоговые обязательства (активы).

Для формирования показателя прибыли до налогообложения используется информация, обобщаемая на счете 99 "Прибыли и убытки". Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному приказом Минфина России №94н от 31.10.2000, на вышеуказанном счете отражаются показатели, формирующие как показатель прибыли до налогообложения, так и показатель только чистой прибыли:

- 1) Показатели, формирующие прибыль до налогообложения:
  - сальдо доходов и расходов, списываемое со счета 90 "Продажи";
  - сальдо доходов и расходов, списываемое со счета 91 "Прочие доходы и расходы";
  - чрезвычайные доходы;

- - чрезвычайные расходы.

- 2) Показатели, формирующие только чистую прибыль:

- - налоговые санкции и иные штрафы, зачисляемые в бюджет, а также пени по платежам в бюджет;

- - суммы, списываемые со счетов 09 "Отложенные налоговые активы" и 77 "Отложенные налоговые обязательства" при выбытии соответствующих активов или видов обязательств, по которым отложенные налоговые активы или обязательства были начислены;

- - условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;

- - постоянные налоговые обязательства (активы).

На счете 99 в бухгалтерском учете отражаются следующие величины: условный расход по налогу на прибыль и постоянное налоговое обязательство. Следуя логике составления бухгалтерской отчетности, данные показатели должны быть указаны и в отчете о прибылях и убытках. В соответствии с формой отчета информация об условном расходе (доходе) по налогу на прибыль раскрывается только в пояснительной записке, а в Отчете о прибылях и убытках не отражается. Информация о величине постоянные налоговые обязательства (активы) в Отчете о прибылях и убытках отражается по соответствующей строке в разделе "Справочно".

- При расчете чистой прибыли в Отчете о прибылях и убытках отражаются следующие величины: отложенный налоговый актив (ОНА), отложенное налоговое обязательство (ОНО), текущий налог. Следует отметить, что отражаемые в форме № 2 отложенные налоговые активы и обязательства, руководствуясь требованиями Плана счетов не отражаются на счетах по учету прибылей и убытков, и соответственно налог на прибыль в бухгалтерском учете начисляется также не в сумме текущего расхода (налоговая декларация), а в сумме условного расхода (произведение бухгалтерской прибыли и ставки налога).

- Таким образом, показатели отчета о прибылях и убытках берутся не из данных учетных регистров (обороты по счетам учета доходов и расходов), а

вычисляются расчетным путем по формуле (1.4). Формула (1.4) используется при заполнении данных формы № 2 "Отчет о прибылях и убытках" в несколько измененном виде (рисунок 13).



Рисунок 13 – Схема составления отчета о прибылях и убытках

Рассмотрим различия содержания показателей отложенные налоговые обязательства (ОНО) и отложенные налоговые активы (ОНА) в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках:

1) В Отчете о прибылях и убытках отложенные налоговые активы отражаются по отдельной строке. В отличие от аналогичного показателя, отражаемого по строке 145 Бухгалтерского баланса, в форме № 2 показывается не сальдо по счету 09 на конец отчетного периода, а разница между оборотами по дебету и оборотами по кредиту счета 09 за отчетный период с начала года.

В Отчете о прибылях и убытках напротив показателя "Отложенные налоговые активы" (так же как и напротив показателя "Отложенные налоговые обязательства") нет круглых скобок. Но это не значит, что их не может быть. Превышение оборота по дебету над оборотами по кредиту при определении показателя чистой прибыли, отражаемого по соответствующей строке формы № 2, увеличивает прибыль до налогообложения и, в связи с этим, отражается без скобок; превышение оборота по кредиту, наоборот, уменьшает прибыль до налогообложения и отражается в круглых скобках.

2) В Отчете о прибылях и убытках отложенные налоговые обязательства, так же как и активы, показываются по отдельной строке. В отличие от аналогичного показателя, отражаемого по строке 515 Бухгалтерского баланса, в форме № 2 показывается не сальдо по счету 77 на конец отчетного периода, а разница между оборотами по кредиту и оборотами по дебету счета 77 за отчетный период с начала года.

Превышение оборотов по кредиту счета 77 над оборотами по дебету этого счета уменьшает прибыль до налогообложения при расчете чистой прибыли в форме № 2 и отражается в круглых скобках.

При наличии сальдо по кредиту счета 77 на начало года сумма списанных в текущем отчетном периоде обязательств может превышать сумму образованных обязательств. Превышение оборотов по дебету счета 77 над оборотами по кредиту этого счета увеличивает прибыль до налогообложения при расчете чистой прибыли по форме № 2 и в связи с этим отражается без круглых скобок.

3) Текущий налог на прибыль – это налог на прибыль, рассчитанный на основании формулы (1.4) (путем корректировки суммы условного расхода на ОНА, ОНО, ПНО, ПНА). Не следует путать данный показатель с суммой исчисленного налога, отражаемого в налоговой декларации по строке 250, 260, 270, 280 листа 02 декларации по налогу на прибыль (Приказ МНС РФ от 11.11.03 № БГ-3-02/614 (в ред. от 03.06.04) "Об утверждении формы декларации по налогу на прибыль организаций"). Данную величину можно сверять с произведением налогооблагаемой прибыли по налоговой декларации (строки 180, 190, 191, 200 листа 02 декларации по налогу на прибыль) и ставки налога.

Применение предлагаемой автором методики учета налога на прибыль приводит к изменению показателя "чистая прибыль", как правило, в сторону уменьшения. Связано это с тем, что при переходе на методику, предлагаемую автором, с методики ПБУ 18/02 увеличивается сумма отложенного расхода по налогу на прибыль (признаются все налоговые последствия сделок,

совершенных до даты применения). Таким образом, при переходе на новый метод учета налога на прибыль необходимо соблюдать принципы преемственности и сопоставимости данных бухгалтерского учета. Следовательно, необходима последовательность бухгалтерских процедур, которые необходимо выполнить (назовем их термином "первое применение") для внедрения новых требований к учету налога на прибыль.

В п.20 ПБУ 1/98 описывается порядок отражения последствий изменения учетной политики вследствие изменений законодательства РФ по бухгалтерской учету: "последствия изменений учетной политики, вызванного изменением законодательства РФ или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения изменений учетной политики, то эти последствия отражаются" следующим образом: пересчитывается сравнительная информация как минимум за два года, предшествующих изменению.

При этом необходимо исходить из того, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному. Указанная корректировка отражается лишь в бухгалтерской отчетности, при этом никакие учетные записи в бухгалтерских регистрах не производятся.

Поэтому, введение новых методов бухгалтерского учета должно отражаться изменениями в учетной политике, то есть должна присутствовать возможность представления сравнительной информации за предшествующие периоды (в данном случае изменение величины прибыли прошлых лет), что обусловлено введением новой методики учета. Иначе финансовая отчетность

теряет информативность при проведении сравнительного анализа.

Перечень действий, при первом применении методики учета налога на прибыль, должен включать в себя:

1. Выявление величины налоговых разниц на начало предшествующего периода применения новой методики учета (методом инвентаризации отложенных активов и обязательств).

2. Пересчет сравнительной информации за предшествующий период для отчета о прибылях и убытках и расчет вступительного сальдо бухгалтерского баланса на начало отчетного периода.

Пересчет налоговых разниц за предшествующий год следует производить, используя методику, описанную в п. 2.2. Произведя расчет временных и постоянных разниц по каждой статье расходов и доходов необходимо их свести в сводную таблицу налоговых разниц, на основании которой определить вступительное сальдо на начало отчетного периода и отразить его в учетных регистрах (рисунок 14).

Дт 09 «Отложенный налоговый актив»	}	на величину ОНА
Кт 84.2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»		

Дт 84.2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»	}	на величину ОНО
Кт 77 «Отложенные налоговые обязательства»		

Рисунок 14 - Бухгалтерские проводки по отражению вступительного сальдо ОНО и ОНА

Сумму постоянных разниц в бухгалтерском учете отражать не следует, поскольку этим будут нарушены требования абз.3 п.21 ПБУ 1/98, указанные налоговые разницы имеют смысл только для пересчета сравнительной информации в отчете о прибылях и убытках за предшествующий период.

Рассмотрим особенности составления форм финансовой отчетности при первом применении авторской методики учета налога на прибыль:



1. В бухгалтерском балансе за отчетный год должна быть отражена следующая информация:

- по строке 145 "Отложенные налоговые активы" в графе 3 "На начало отчетного года" отражается вступительное сальдо по отложенным налоговым активам на начало отчетного периода;

- по строке 515 "Отложенные налоговые обязательства" в графе 3 "На начало отчетного года" отражается вступительное сальдо по отложенным налоговым обязательствам (сумма отложенных налоговых обязательств, отраженных в корреспонденции со счетом 84.2 "Нераспределенная прибыль прошлых лет");

- по строке 470 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" графы 3 "На начало отчетного года" отражается сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по данным учетных регистров с учетом корректировки по признанию вступительного сальдо по отложенным налоговым активам и обязательствам.

2. В отчете о прибылях и убытках за отчетный год должна быть отражена следующая информация:

- по строке "Отложенные налоговые активы" графы 4 "За аналогичный период предшествующего года" сумма отложенных налоговых активов;

- по строке "Отложенные налоговые обязательства" графы 4 "За аналогичный период предшествующего года" сумма отложенных налоговых обязательств;

- по строке "Текущий налог на прибыль" графы 4 "За аналогичный период предшествующего года" сумма текущего налога на прибыль.

3. В отчете об изменениях капитала за отчетный год должна быть отражена следующая информация:

- по строке "Отчетный год. Изменение в учетной политике" в графе 6 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отражается результат проводок по признанию вступительного сальдо отложенных налоговых активов и обязательств;

- по строке "Отчетный год. Остаток на 1 января отчетного года" в графе 6 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отражается сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по данным учетных регистров с учетом корректировки по признанию вступительного сальдо по отложенным налоговым активам и обязательствам, как и в строке 470 графы 3 бухгалтерского баланса.

4. В пояснительной записке раскрывается причина изменений учетной политики (введение новых способов ведения бухгалтерского учета) и должно быть указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные предшествующих периодов скорректированы.

Приведенный выше порядок "первого применения" позволяет выполнить все требования законодательства по бухгалтерскому учету в части введения нового метода бухгалтерского учета, а также избежать появления ошибок в величине налоговых разниц в дальнейшем.

Для представления методики расчета налоговых разниц при наличии остатков незавершенного производства и готовой продукции, а также организации учетного процесса, необходимо рассмотреть их практическое применение на примере ООО «Сибнефтегазстрой» за 2003 год. На начало отчетного периода имеется сальдо отложенных налоговых активов и обязательств (табл. 28).

Таблица 28 - Сальдо отложенных налоговых активов и обязательств на 01.01 2003 года

Объект	Налогооблагаемая временная разница	Вычитаемая временная разница
Основные средства		
Компьютер	4,250.38	
Компьютер	4,215.63	
Легковой автомобиль	0.00	
Станок фрезерный		1,946.30
Здание завода	9,117.17	
НЗП	81,473.83	
Итого	99,057.01	1,946.30
Итого	23,773.68	467.11
	<b>ОНО</b>	<b>ОНА</b>

В соответствии с предложенным в п.2.3 порядком организации учетного процесса при применении методики учета налога на прибыль прежде всего необходимо получить полное представление о системе бухгалтерского и налогового учета на предприятии из проведенного анализа учетной политики (табл. 29).

Таблица 29 - Анализ учетной политики

Положение учетной политики	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Возникновение налоговых разниц
Основные средства	<p>Основные средства – это активы, используемые при производстве продукции в течении длительного периода (свыше 12 месяцев) и способные приносить экономическую выгоду. Объекты, стоимостью до 10 т.р. списываются на расходы в момент их передачи в производство.</p> <p>Амортизация по ОС начисляется линейным методом. По основным средствам, приобретенным до 01.01.2002 года на основании Постановления № 1072, по основным средствам, приобретенным после 01.01.2002 года – на основании Постановления № 1.</p>	<p>Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10,000 рублей</p> <p>Амортизация начисляется на основании классификации ОС, установленной Постановлением Правительства № 1.</p>	<p>Налоговые разницы возникают по переходному периоду, в котором были списаны объекты, стоимостью до 10 т.р.</p> <p>Налоговые разницы возникают по суммам начисленной амортизации</p>
Классификация расходов	<p>К прямым относятся расходы, связанные с выполнением конкретных договоров (заказов). К косвенным относятся расходы, связанные с выполнением нескольких договоров (заказов), а также управлением предприятия, другие расходы, которые прямо отнести на конкретный договор (заказ) не представляется возможным.</p>	<p>К прямым расходам относятся: расходы на сырье и материалы, комплектующие, составляющие основу продукции, расходы на оплату труда и ЕСН основных производственных рабочих, расходы на амортизацию основных средств производственного назначения. Все другие расходы являются косвенными</p>	
Оценка остатков НП и ГП	<p>Оценка остатков НП и ГП производится по фактической производственной себестоимости (прямые и накладные расходы)</p>	<p>Оценка НП и ГП производится по прямым статьям расходов.</p>	<p>Налоговые разницы возникают по оценке остатков НП и ГП</p>
Формирование расходов отчетного периода	<p>В состав расходов включаются все расходы отчетного периода, признанные в соответствии с принципом «начислений» и удовлетворяющие условиям признания</p>	<p>Имеется перечень расходов, не включаемых в расчет налогооблагаемой базы (ст.270 НК), а также включаемые в пределах оговоренных ограничений (ст.264 НК)</p>	<p>Возникают налоговые разницы по признанию расходов</p>

По результатам анализа выявлены следующие причины возникновения налоговых разниц:

- различный порядок начисления амортизации основных средств,
- различный порядок оценки незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете,
- ограничения по включению доходов и расходов в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Расчет налоговых разниц будет произведен в следующей последовательности:

- 1) Анализ и расчет налоговых разниц по полученным доходам,
- 2) Анализ и расчет налоговых разниц по произведенным расходам,
- 3) Расчет налоговых разниц по убыткам организации,
- 4) Составление сводной таблицы налоговых разниц,
- 5) Отражение налоговых разниц в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности.

В целях выявления налоговых разниц, возникших в 2003 году сопоставим доходы, начисленные в бухгалтерском и налоговом учете, которые будут учтены при определении прибыли (таблица 30).

Таблица 30 - Анализ доходов

Дт	Статьи ОПУ	Доходы от реализации	Внереализационные доходы	Доходы, не учитываемые в целях налогообложения	Итого доходов
	<i>Доходы по обычным видам деятельности</i>				
90	Выручка от реализации	40,087,873.14			40,087,873.14
	<b>Итого доходы</b>	<b>40,087,873.14</b>			<b>40,087,873.14</b>
					0.00
	<i>Операционные доходы</i>				0.00
91	Реализация материалов	40,947.27			40,947.27
91	Проценты за хранение денежных средств на р/сч		2,544.17		2,544.17
91	Реализация ОС	200,000.00			200,000.00
					0.00
	<i>Внереализационные доходы</i>				0.00
91	Безвозмездно получена финансовая помощь от учредителя (доля в УК более 50%)			500,000.00	500,000.00
91	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде		6,000.00		6,000.00
	<b>Итого:</b>	<b>40,328,820.41</b>	<b>8,544.17</b>	<b>500,000.00</b>	<b>40,837,364.58</b>

На основании проведенного анализа можно сделать вывод о наличии постоянных разниц в признании доходов по налоговому и бухгалтерскому учету. В данном случае возникла положительная постоянная разница, которая приводит к возникновению постоянного налогового актива.

Для сравнения расходов, учитываемых при формировании прибыли в бухгалтерском и налоговом учете, необходимо составить ряд расшифровок. Аналитическая расшифровка начисленных расходов представлена в приложении В. Расшифровка составляется на основании данных журнала – ордера № 10 (при ручном ведении бухгалтерского учета), или на основании анализа счетов 20, 26, 44, 91 при применении программы 1С: Бухгалтерия.

На основании регистров налогового учета (при их отсутствии – регистров бухгалтерского учета с учетом корректировок по правилам НК РФ) составляется информация о начисленных расходах по налоговому учету с разбивкой по счетам бухгалтерского учета (приложение С).

По начисленным расходам (дебетовая сторона счетов по учету расходов) расчет налоговых разниц следует производить по укрупненным аналитическим позициям (группам материалов, статей расходов и т.д.). Расчет налоговых разниц по начисленным расходам приведен в таблице 31.

(1) В отчетном периоде был реализован объект основных средств – автомобиль. При отражении указанной операции возникла налоговая разница по внереализационным расходам (приложение В,С).

При реализации автомобиля в бухгалтерском учете признается расходов больше, чем в налоговом учете, однако в дальнейшем эта разница не повлияет на величину налога на прибыль, так как разница в расходах возникла из-за различных методов начисления амортизации. Таким образом, в данном случае возникает постоянная разница.

(3,4,5) По этой группе расходов возникшие налоговые разницы (командировочные расходы сверх норм, представительские расходы сверх норм, благотворительная помощь) образовались в результате того, что некоторые виды расходов признаются в бухгалтерском учете, при этом не

включаются в расчет налогооблагаемой базы ни отчетного, ни последующих периодов. Следовательно, указанные налоговые разницы являются постоянными.

Таблица 31 - Анализ расходов

№ счета 1	Вид расхода 2	Данные БУ 3	Данные НУ 4	Налоговые разницы 5	Прим. 6
01.3	Остаточная стоимость реализованных ОС	123,157.86	90,327.26	32,830.60	(1)
02.1	Амортизация основных средств	43,576.63	82,147.22	-38,570.59	(2)
05.1	Амортизация нематериальных активов	32,666.67	32,666.67	0.00	
10.10	Сырье	119,893.17	119,893.17	0.00	
10.20	Комплектующие	13,172,275.18	13,172,275.18	0.00	
10.30	Топливо	8,653.15	8,653.15	0.00	
10.40	Тара	2,100.00	2,100.00	0.00	
10.90	Инвентарь	3,439.00	3,439.00	0.00	
10.90	Канцтовары	2,000.00	2,000.00	0.00	
51.10	Услуги банка	141,652.83	141,652.83	0.00	
60.00	Топливо, вода, энергия	3,263,040.62	3,263,040.62	0.00	
60.00	услуги производственного характера сторонних организаций	4,222,269.09	4,222,269.09	0.00	
60.00	Расходы на рекламу в СМИ	650,000.00	650,000.00	0.00	
60.00	Представительские расходы	438,344.49	438,344.49	0.00	
60.00	Представительские расходы сверх норм	864,349.51	0	864,349.51	(3)
60.00	Благотворительная помощь	600,000.00	0	600,000.00	(4)
60.00	Прочие расходы	20,145.00	20,145.00	0.00	
66.20	Проценты по краткосрочным кредитам	500,000.00	500,000.00	0.00	
68.00	Налоги	450,992.26	450,992.26	0.00	
69.00	ЕСН	3,901,265.93	3,901,265.93	0.00	
69.40	Обязательное страхование от несчастных случаев	32,875.84	32,875.84	0.00	
70.00	Расходы на оплату труда	10,958,612.15	10,958,612.15	0.00	
71.00	Командировочные	203,079.00	203,079.00	0.00	
71.00	Командировочные сверх норм	13,145.00	0	13,145.00	(5)
97.00	Расходы будущих периодов	175,000.00	175,000.00	0.00	
				0.00	
20.00	Увеличение остатков незавершенного производства	-645,539.18	-440,719.90	-204,819.28	(6)
	<b>ИТОГО РАСХОДЫ</b>	<b>39,296,994.20</b>	<b>38,030,058.96</b>	<b>1,266,935.24</b>	

(2) По основным средствам расчет разниц производится по-объектно, аналитический учет налоговых разниц следует также организовывать по-объектно (табл. 32).

Таблица 32 Налоговые разницы по учету основных средств

№ п.п	Объект ОС	Данные БУ	Данные НУ	Налоговая разница	Пояснение	Примечание
1	2	3	4	5		
1	Компьютер	718.38	0.00	718.38	(1)	Списание НВР
2	Компьютер	712.50	0.00	712.50	(2)	Списание НВР
3	Легковой автомобиль	12,333.04	45,163.63	-32,830.60	(3)	Начисление НВР
4	Станок фрезерный	3,680.39	1,734.09	1,946.30	(4)	Начисление ВВР
5	Здание завода	16,132.33	25,249.50	-9,117.17	(5)	Начисление НВР
6	Аппарат копировальный	10,000.00	10,000.00	0.00		Нет разниц
	Итого	43,576.64	82,147.22	-38,570.59		

(1,2) По объектам основных средств в бухгалтерском учете начислено больше амортизационных отчислений, чем в налоговом учете. На начало 2003 года по ним определена налогооблагаемая временная разница. Следовательно, в данном случае необходимо погашать ранее признанное отложенное налоговое обязательство по данным объектам ОС, возникшее в переходном периоде.

(3,5) По объектам основных средств в бухгалтерском учете начислено меньше амортизационных отчислений, чем в налоговом учете. Указанная налоговая разница в следующих периодах приведет к увеличению суммы налога на прибыль, рассчитанного по налоговому учету по сравнению с условным расходом по налогу на прибыль в бухгалтерском учете, а также и сумм налога подлежащего уплате в бюджет в следующих отчетных периодах. Следовательно, в данном случае необходимо начислить налогооблагаемую временную разницу, что приводит к возникновению отложенного налогового обязательства.

(4) Станок фрезерный при группировке основных средств в целях налогового учета был отнесен к отдельной группе основных средств. В результате, в бухгалтерском учете начислено больше амортизационных отчислений, чем в налоговом учете. Возникшая налоговая разница в последующих периодах приведет к уменьшению суммы налога на прибыль, рассчитанного по налоговому учету по сравнению с условным расходом по налогу на прибыль в бухгалтерском учете. Следовательно, по данному

объекту ОС возникает вычитаемая временная разница (отражается отложенный налоговый актив).

В 2003 году был реализован объект основных средств (автомобиль). По нему в учете возникли налоговые разницы (ранее налоговых разниц не возникло, так как объект находился в консервации) по суммам начисленной амортизации. При реализации автомобиля, величина отложенного налогового обязательства подлежит списанию на счета учета прибылей и убытков в сумме 32,830.60 рублей.

Аналитическая информация о налоговых разницах, возникших по учету основных средств приведена в таблице 33.

Таблица 33 - Аналитические данные

Объект ОС	Сальдо на 01.01.03		НВР			ВВР			Сальдо на 31.12.03	
	НВР	ВВР	Начисление	Погашение	Списание	Начисление	Погашение	Списание	НВР	ВВР
Компьютер	4,250.38	0.00		718.37					3,532.01	0.00
Компьютер	4,215.63	0.00		712.50					3,503.13	0.00
Легковой автомобиль	0.00	0.00	32,830.60		32,830.60				0.00	0.00
Станок фрезерный	0.00	1,946.30				1,946.30			0.00	3,892.60
Здание завода	9,117.17	0.00	9,117.17						18,234.34	0.00
Итого по ОС	17,583.18	1,946.30	41,947.77	1,430.87	32,830.60	1,946.30	0.00	0.00	25,269.48	3,892.60

(б) Расчет налоговых разниц по остаткам незавершенного производства (НЗП) производится в таблице 34:

Таблица 34 – Расчет налоговых разниц по остаткам НЗП

Данные	01.01.03 года	31.12.03 года	Изменение за период
Бухгалтерский учет	254,321.64	899,860.82	645,539.18
Налоговый учет	172,847.81	613,567.71	440,719.90
Налогооблагаемая временная разница	81,473.83	286,293.11	204,819.28

Сумма остатков незавершенного производства по бухгалтерскому учету больше остатков НП по налоговому учету, поэтому в последующих периодах сумма налога на прибыль, рассчитанная по налоговому учету, будет больше условного расхода на прибыль по бухгалтерскому учету. Следовательно, в данном случае возникла налогооблагаемая временная разница.



После того, как были рассчитаны временные, постоянные разницы следует составить сводную таблицу налоговых разниц, подлежащих отражению в 2003 году (табл. 35).

Таблица 35 - Сводная таблица налоговых разниц.

№ счета	Наименование дохода (расхода)	НВР			ВВР			Постоянные разницы	
		Начисление	Погашение	Списание	Начисление	Погашение	Списание	Образующие ПНО	Образующие ПНА
91	Безвозмездно полученная помощь учредителя	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	500,000.00
1.3	Остаточная стоимость реализованных ОС	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	32,830.60	0.00
2.1	Амортизация основных средств	41,947.77	1,430.87	32,830.60	1,946.30	0.00	0.00	0.00	0.00
60	Представительские расходы сверх нормы	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	864,349.51	0.00
60	Благотворительная помощь	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	600,000.00	0.00
71	Командировочные сверх нормы	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	13,145.00	0.00
20	Увеличение остатков незавершенного производства	204,819.28	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	Итого	246,767.05	1,430.87	32,830.60	1,946.30	0.00	0.00	1,510,325.11	500,000.00
	Налог на прибыль	0.24							
		59,224.09	343.41	7,879.34	467.11	0.00	0.00	362,478.03	120,000.00
		Дт68Кт77	Дт77Кт68	Дт77Кт99	Дт09Кт68	Дт68Кт09	Дт99Кт09	Дт99Кт68	Дт68Кт99

Таким образом, расчеты показали, что выполнено основное правило расчета налоговых разниц:

$$\begin{array}{rcl}
 \begin{array}{l} \text{Текущий налог} \\ \text{на прибыль} \\ (+) \text{ (текущий)} \\ \text{(-) налоговый} \\ \text{убыток)} \end{array} & = & \begin{array}{l} \text{Условный} \\ \text{расход} \\ \text{(условный)} \\ \text{(+)} \text{ доход) по} \\ \text{(-) налогу на} \\ \text{прибыль} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Постоянное} \\ \text{налоговое} \\ \text{(+)} \text{ обязат-во} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Отложенный} \\ \text{налоговый} \\ \text{(+)} \text{ актив} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Отложенное} \\ \text{налоговое} \\ \text{(-)} \text{ обязательство} \end{array}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl}
 553,753.35 & = & 369,688.89 + (362,478.03 - 120,000.00) + 467.11 - (59,224.09 - 343.41) \\
 \text{Текущий} & & \text{Условный} & & \text{ПНО и ПНА} & & \text{ОНА} & & \text{ОНО} \\
 \text{расход} & & \text{расход} & & & & & & 
 \end{array}$$

После проведения процедуры контроля полученных результатов можно приступать к составлению бухгалтерских проводок. Заключительными оборотами 2003 года следует сделать следующие проводки по признанию отложенных налоговых активов и обязательств:

1) Начисление отложенного налогового актива: Дт 09 «Отложенные налоговые активы» Кт 68.4 «Расчеты по налогу на прибыль» на сумму 467.11 рублей;

2) Начисление отложенного налогового обязательства: Дт 79.4 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 77 «Отложенные налоговые обязательства» на сумму 59,224.09 рублей;

3) Списание отложенного налогового обязательства: Дт 77 «Отложенные налоговые обязательства» Кт 68.4 «Расчеты по налогу на прибыль» на сумму 343.41 рублей;

4) Начисление постоянного налогового обязательства: Дт 99 «постоянное налоговое обязательство» Кт 68.4 «Расчеты по налогу на прибыль» на сумму 362,478.03 рублей;

5) Начисление постоянного налогового актива: Дт 68.4 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 99 «Постоянный налоговый актив» на сумму 120,000.00 рублей;

6) Списание отложенного налогового актива при выбытии активов, по которым ранее было признано отложенное налоговое обязательство: дт 77 «Отложенные налоговые обязательства» Кт 99 «Прибыли и убытки» на сумму 7,879.34 рублей.

Для наглядности проведенные расчеты представлены в виде аналитической схемы счета 68.4 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» (рисунок 15).

Дебет		Счет 68.4	Кредит
		Начислен налог (бухгалтерский учет)	369,688.89
Кт 09		Дт 09 (1)	467.11
Кт 77 (2)	59,224.09	Дт 77 (3)	343.41
Кт 99 (4)	120,000.00	Дт 99 (5)	362,478.03
Итого уменьшение	179,224.09	Итого увеличение	363,288.55
		Начислен налог (налоговый учет)	553,753.35

Рисунок 15 - Счет 68.4 "Расчеты по налогу на прибыль"

После отражения в учете налоговых разниц составляется бухгалтерская отчетность. Бухгалтерский баланс приведен в приложении D. Данные по строке 145 «Отложенные налоговые активы» соответствуют сальдо по счету 09 «Отложенный налоговый актив» оборотно-сальдовой ведомости (приложение А). Данные по строке 515 «Отложенные налоговые обязательства» соответствуют сальдо по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Особое внимание следует обратить на составление формы № 2 (приложение E), ряд показателей которой заполняется не на основании данных учетных регистров, а расчетно-аналитическим путем:

1) Данные для отражения по строке «Отложенные налоговые активы» необходимо взять из анализа счета 09 «Отложенные налоговые активы» (табл. 36).

Таблица 36 - Анализ счета 09 "Отложенные налоговые активы"

Анализ счета 09 «Отложенный налоговый актив»			
Дебет		Кредит	
Сальдо на 01.01.03	467,11		
Обороты за период			
68.4 (1)	467,11		
Обороты	467,11	Обороты	0,00
Сальдо на 31.12.03	934,22		

Для составления отчета о прибылях и убытках необходимо из кредитовых оборотов счета 09 вычесть дебетовые обороты по счету 09.

По строке "Отложенные налоговые активы" подлежит отражению сумма (467.11) рублей  $(-934.22 + 467.11)$ .

2) Данные для отражения по строке «Отложенные налоговые обязательства» необходимо взять из анализа счета 77 «Отложенное налоговое обязательство» (табл. 37).

Для заполнения отчета о прибылях и убытках необходимо из дебетовых оборотов счета 77 вычесть кредитовые обороты счета 77. Таким образом, в отчете о прибылях и убытках должна быть отражена величина ОНО в сумме  $(51,001.34) = (8,222.75) - (59,224.09)$ .

Таблица 37 - Анализ счета 77 "Отложенные налоговые обязательства"

Анализ счета 77 «Отложенное налоговое обязательство»			
Дебет		Кредит	
Сальдо на 01.01.03			23,773.67
Обороты за период			
68.4 (3)	343.41	68.4 (2)	59,224.09
99 (7)	7,879.34		
Обороты	8,222.75	обороты	59,224.09
Сальдо на 31.12.03			74,775.01

3) по строке «Текущий налог на прибыль» отражается величина текущего расхода по налогу на прибыль, определенного по формуле (1.4) в сумме 553,753.35 рублей.

Результаты произведенных расчетов показали возможность практического применения предложенных в главе методик.

#### Выводы по Главе 2:

В ходе исследования были выявлены различия правил бухгалтерского и налогового учета. Данные различия касаются не только порядка признания доходов и расходов, но и оценки активов и обязательств. Данные различия были систематизированы и сведены в классификацию, которую предлагается использовать при анализе учетной политики.

Выявлено различие между порядком расчета незавершенного производства в бухгалтерском учете (по статьям калькуляции) и в налоговом учете (по экономическим элементам затрат). Действующая методика расчета налоговых разниц при наличии остатков незавершенного производства не позволяет устранить это противоречие, а приводит к большой трудоемкости процесса расчета налоговых разниц.

Для решения указанной проблемы предложена методика расчета налоговых разниц при наличии остатков незавершенного производства и готовой продукции, которая основана на их укрупненном расчете относительно оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции. Предлагается рассчитывать налоговые разницы по сумме

понесенных расходов в отчетном периоде (дебетовые обороты счетов по учету затрат на производство), а также по различиям в оценке незавершенного производства и готовой продукции в бухгалтерском и налоговом учете. Данная методика легла в основу проведения дальнейшего исследования.

На основании предложенной методики разработан порядок организации учетного процесса по налогу на прибыль:

- анализ учетной политики,
- анализ и расчет налоговых разниц по доходам организации,
- анализ и расчет налоговых разниц по расходам организации,
- расчет налоговых разниц по суммам убытка;
- составление сводной таблицы налоговых разниц, контроль полученных результатов и формирование бухгалтерских проводок;
- составление бухгалтерской отчетности.

Для каждого из предложенных этапов описан порядок действий, предложены регистры аналитического бухгалтерского учета, разработаны первичные документы.

### 3 Учет налога на прибыль в организациях, имеющих обособленные структурные подразделения

#### 3.1 Правовые и налоговые аспекты деятельности обособленных структурных подразделений

Понятия обособленного подразделения организации, используемые для целей гражданского и налогового законодательства, не идентичны. Этими понятиями определяются, с одной стороны, правоспособность соответствующего подразделения, а именно возможность заключения от имени юридического лица хозяйственных договоров, осуществления отдельных хозяйственных операций, а с другой – необходимость исчисления и уплаты налогов по месту фактического нахождения подразделения.

Согласно положениям гражданского законодательства выделяются такие обособленные подразделения организаций, как представительства и филиалы. В соответствии со ст.55 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ) представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, включая функции представительства.

Представительства и филиалы организаций не являются юридическими лицами, а наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Созданные организациями представительства и филиалы в обязательном порядке указываются в их учредительных документах (уставе, положении и др.), и при этом сами представительства и филиалы юридического лица не являются

его органами.

Необходимо учитывать, что любое обособленное структурное подразделение юридического лица должно быть отнесено либо к филиалу, либо к представительству, так как иного варианта действующее гражданское законодательство не предусматривает. При этом не имеет значения наименование данного структурного подразделения (бюро, отделение и т.п.).

При определении обособленности того или иного структурного подразделения организации необходимо учитывать почтовые адреса зданий и помещений, в которых располагаются указанные подразделения. Если структурное подразделение организации (в частности, отдел, цех и т.п.) расположено по тому же почтовому адресу, что и администрация организации, такое структурное подразделение не может быть признано обособленным, поэтому нет необходимости придавать ему статус филиала или представительства. Представительства могут создаваться, в том числе и за рубежом с соблюдением законодательства соответствующего иностранного государства и (или) положений заключенных Российской Федерацией международных соглашений.

Согласно п.3 ст.55 ГК РФ руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности, в которой определяются, полномочия руководителя. В выданной на имя руководителя обособленного подразделения доверенности могут определяться, в частности, следующие права:

- на открытие банковских счетов с указанием прав по распоряжению средствами;
- на заключение хозяйственных договоров, а также иных сделок с возможным ограничением их максимального размера;
- на распоряжение имуществом обособленного подразделения.

Решение о выделении обособленного подразделения на самостоятельный баланс, открытии им банковских счетов принимается юридическим лицом с учетом удаленности обособленного подразделения,

характера и объемов осуществляемой деятельности, а также иных факторов, которые оно сочтет существенным. При этом если филиал (представительство) наделяется правом ведения самостоятельного баланса, его штатная структура должна предусматривать бухгалтерские должности (если только ведение учета не будет поручено головной организации или сторонней организации на основании заключенного с ней гражданско-правового договора). Заработная плата работникам обособленного подразделения может выплачиваться как по месту их работы, так и через головную организацию. При этом выбор организации должен быть произведен с учетом необходимости уплаты налога на доходы физических лиц, единого социального налога, а также страховых взносов на обязательное социальное страхование по месту осуществления выплат заработной платы.

Несколько иное, отличное от положений гражданского законодательства, понятие обособленного подразделения организации используется для целей налогового законодательства. В соответствии с положениями ст.11 НК РФ под обособленным подразделением организации для целей налогообложения понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. При этом признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или нет его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. В свою очередь, под рабочим местом понимается место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя. Указанное понятие содержится в ст.209 Трудового кодекса РФ.

Исходя из приведенного в ст.11 НК РФ понятия обособленного подразделения, для его признания таковым для целей налогообложения необходимо создание как минимум одного рабочего места. К понятию



рабочего места не относятся обязанности, которые определяются заключенным с физическим лицом гражданско-правовым договором. Обособленное подразделение может быть признано для целей налогообложения, если оно находится на территории, налоговый учет и налоговый контроль на которой осуществляет другой налоговый орган, в котором организация уже состоит на налоговом учете.

По всем созданным на территории Российской Федерации обособленным подразделениям юридические лица обязаны представить в налоговый орган по месту учета данные об их создании, реорганизации или ликвидации. Согласно п.2 ст.23 НК РФ информация об обособленных подразделениях организации представляется в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации.

Являясь структурными подразделениями организаций, филиалы, представительства и иные обособленные подразделения в целом ряде случаев обязаны исполнять обязанности головных организаций по уплате налогов и сборов по месту своего фактического нахождения. Сами обособленные подразделения не признаются участниками налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц. Учитывая данное обстоятельство, ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующее обособленное подразделение.

Согласно ст.346.26 гл.26.3 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности вводится в действие законами субъектов Российской Федерации и применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. При наличии в организации деятельности, переведенной на уплату Единого налога на вмененный доход возможны следующие ситуации:

- если подразделения организации осуществляют несколько видов деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом по основаниям, указанным в гл.26.3 НК РФ (например, оказывают автотранспортные услуги по перевозке пассажиров и грузов и занимаются розничной торговлей), они обязаны вести отдельный учет показателей, необходимых для исчисления налога. В этом случае рассчитывать налоговые разницы по доходам и расходам от этого вида деятельности не следует, аналогичный вывод содержится в работах [114, 115]. В этом случае на величину финансового результата от видов деятельности, переведенных на уплату единого налога на вмененный доход, признаются постоянные разницы в отчетности подразделения (организации). В учете отражается постоянное налоговое обязательство (при получении убытков) или постоянный налоговый актив (при получении прибыли).

- если подразделения организации наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, осуществляют иные виды предпринимательской деятельности, в этом случае они обязаны организовать и вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой организация уплачивает налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. В случае если подразделения организации, осуществляющие деятельность в сфере производства продукции, реализуют через принадлежащие им (используемые ими) розничные магазины помимо продукции собственного производства и приобретенные товары, то доходы, извлекаемые ими от реализации приобретенных товаров, подлежат в установленном порядке налогообложению единым налогом на вмененный доход по деятельности в сфере розничной торговли. В этих целях необходимо вести отдельный учет доходов и расходов по осуществляемым ими видам предпринимательской деятельности. В этой ситуации подразделение будет производить расчет

налоговых разниц и их отражение в отчетности, но только по видам деятельности, подпадающим под общий режим налогообложения. По видам деятельности, переведенным на систему налогообложения в виде Единого налога на вмененный доход, организация будет отражать постоянные разницы, равные финансовому результату.

Согласно п.8 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и обособленных структурных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы). Финансовая отчетность составляется только юридическими лицами, каковыми согласно ст.55 ГК РФ филиалы и представительства быть не могут. Поэтому выделение филиалов, представительств и обособленных структурных подразделений на отдельный баланс имеет смысл только для нужд управленческого учета, при этом "балансы" таких обособленных подразделений не будут являться бухгалтерской отчетностью. Таким образом, под отдельным балансом следует понимать перечень показателей, установленных организацией для своих подразделений для целей составления внутренней (управленческой отчетности).

Централизация или децентрализация учета показателей, необходимых для составления как бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и налоговой отчетности, зависит от учетной политики организации, имеющей сеть филиалов и представительств.

При выборе организацией централизованного варианта организации учета обособленные структурные подразделения, как правило, производят только обработку первичных учетных документов и по окончании отчетного периода (не реже 1 раза в месяц) сдают их в централизованную бухгалтерию для отражения в учетных регистрах. При таком варианте организации учетного процесса структурные подразделения ведут только аналитический учет налоговых разниц. Показатели отложенных налоговых активов,

отложенных налоговых обязательств и постоянных налоговых активов и обязательств формирует централизованная бухгалтерия на основании данных обособленного структурного подразделения. В данном случае отчетность по обособленным структурным подразделениям отдельно, как правило, не составляется.

При децентрализованном варианте организации учета структурные подразделения не только производят обработку и составление учетных регистров, но и составляет отчетность, которая используется для составления бухгалтерской отчетности по юридическому лицу в целом. Применительно к налогу на прибыль, при децентрализованной организации учетного процесса как расчет, так и отражение в учетных регистрах возникающих налоговых разниц производится обособленными структурными подразделениями самостоятельно.

Согласно требованиям п.2 ст.288 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) уплата сумм налога на прибыль, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, и авансовых платежей по этому налогу производится налогоплательщиками как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений - исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Доля прибыли, приходящаяся на обособленные структурные подразделения, определяется по формуле (3.1):

$$\text{Доля прибыли} = \frac{Ч+О}{2}, \quad (3.1)$$

где Ч – удельный вес среднесписочной численности (расход на оплату труда) работников обособленного структурного подразделения в среднесписочной численности (расходов на оплату труда) работников по организации в целом;

О – удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества по данным налогового учета в остаточной стоимости амортизируемого

имущества по данным налогового учета по организации в целом.

Таким образом, сумма налога на прибыль, подлежащего уплате по месту нахождения обособленного структурного подразделения не зависит от текущих результатов деятельности подразделения, а определяется расчетным путем на основании данных о расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в целом по организации.

### 3.2 Методика организации учета налога на прибыль в организациях, имеющих обособленные структурные подразделения

В научных работах [66, 100] исследуется методика организации учета налога на прибыль. Однако основной акцент ставится на рассмотрение порядка начисления условного расхода по налогу на прибыль в отчетности подразделений и порядка составления сводной отчетности. Не исследован порядок учета налоговых разниц по продукции собственного потребления, изготовленной одним подразделением для другого, а также порядок отражения в отчетности подразделений постоянных разниц по нормируемым расходам. Кроме того, предлагаемые методики не учитывают многообразия учетных ситуаций и потребностей руководства организации в тех или иных показателях финансовой отчетности по подразделениям.

Автор при выполнении исследования учитывает данные аспекты. При разработке методики использовались следующие допущения:

- в каждом подразделении имеется бухгалтерия;
- подразделения производят продукцию для внутреннего потребления головной организации;
- подразделения реализуют продукцию на сторону;
- организация использует единую налоговую и учетную политику;
- могут возникать остатки незавершенного производства и готовой продукции;

• - продукция подразделений может оставаться на складе головной организации.

Таким образом, учитываются практически все аспекты работы обособленных структурных подразделений. При данных условиях наиболее приемлемым будет следующий вариант организации учета:

• - В бухгалтерском учете каждое подразделение составляет отчетность, в которой отражаются все факты хозяйственной деятельности подразделения, за исключением начисления налога на прибыль. Начисление налога на прибыль производит головная организация. При составлении бухгалтерской отчетности налоговые разницы, начисленные структурными подразделениями, передаются головной организации (по видам налоговых разниц в части уменьшения и увеличения налога на прибыль). Таким образом, учет налоговых разниц по счетам 09 "Отложенные налоговые активы", 77 "Отложенные налоговые обязательства" и 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство (актив)" производит непосредственно обособленное структурное подразделение. Результаты расчета налоговых разниц, отнесенные на счет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" с этого субсчета передаются головной организации в корреспонденции со счетом по учету внутрихозяйственных расходов (целесообразно по этому счету открыть отдельный субсчет) бухгалтерской проводкой:

Дт (Кт) 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кт (Дт) 79 «Внутрихозяйственные расчеты по текущим операциям».

• - В налоговом учете каждое обособленное структурное подразделение составляет для внутренних нужд налоговую декларацию по налогу на прибыль, в которой признает все косвенные расходы (в том числе и по продукции, переданной головной организации), а также прямые расходы, относящиеся к реализованной на сторону продукции. В налоговой декларации отражается расчет налогооблагаемой базы; величину налога на прибыль рассчитывать не следует. Сводную декларацию по обособленным подразделениям и расчет налога на прибыль составляет головная

организация. Долю налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет по месту нахождения обособленного структурного подразделения, может уплачивать как само структурное подразделение, так и головная организация (по месту нахождения обособленного структурного подразделения), однако, начисление налога в бухгалтерском учете производит только головная организация.

При рассмотрении методики учета налоговых разниц в организациях, имеющих обособленные структурные подразделения, составляющие отдельный баланс, были выделены следующие основные проблемы, на решение которых и направлена предлагаемая методика:

1) Расчет налоговых разниц по продукции собственного производства, переданной другому подразделению.

В соответствии с п.4 ст. 254 НК РФ, если организация в качестве сырья, запасных частей, комплектующих и иных материальных расходов, использует продукцию собственного производства, то оценка указанной продукции производится согласно ст.319 НК РФ, то есть по прямым расходам (в бухгалтерском учете оценка производится по другим правилам). Таким образом, при наличии обособленных структурных подразделений или при «полуфабрикатном методе» учета затрат на производство неизбежно возникают различия между налоговым и бухгалтерским учетом, что приводит к появлению налогооблагаемых временных разниц.

Начисленные налоговые разницы по готовой продукции, переданной головному подразделению, подлежат передаче, наряду с готовой продукцией, то есть их учет в дальнейшем (погашение или списание) на счетах 77 "Отложенное налоговое обязательство" будет осуществляться головной организацией:

Дт (Кт) 77 «Отложенное налоговое обязательство»

Кт (Дт) 79 «Внутрихозяйственные расчеты по текущим операциям».

2) Расчет постоянных разниц по нормируемым расходам, нормы для которых установлены в процентах от базовых показателей.

Определить величину постоянного налогового обязательства по этим налоговым разницам может только головная организация по сводным показателям деятельности. Таким образом, прежде чем реализовывать механизм учета налоговых разниц по таким расходам, руководству организации необходимо определить, насколько важна информация о них в разрезе подразделений и превышают ли затраты на получение такой информации выгоды от ее использования при принятии управленческих решений. Рассмотрим следующие варианты:

1. Организация решает, что информация о величине налоговых разниц важна для управленческих решений.

В таком случае бухгалтерским службам необходимо обеспечить получение такой информации следующим образом:

- все обособленные структурные подразделения (включая головную организацию), выделенные на отдельный баланс, производят расчет постоянных разниц по расходам, норма которых для целей налогообложения устанавливается в процентах от базовых показателей, и отражают в учетных регистрах постоянное налоговое обязательство;

- при составлении сводной отчетности головная организация по результатам сводной налоговой декларации производит перерасчет сверхнормативных расходов, с учетом величины базовых показателей, сложившихся в целом по организации, и производит корректировку постоянного налогового обязательства путем признания постоянного налогового актива бухгалтерской проводкой Дт 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кт 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство (актив)". Результаты указанной проводки не отражаются в частной управленческой отчетности головной организации, а учитываются лишь при составлении сводной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности по организации



необходимы дополнительные процедуры по корректировке постоянных налоговых обязательств индивидуальной управленческой отчетности.

2. Организация решает, что информация о величине налоговых разниц, не важна для принятия управленческих решений.

В таком случае целесообразно организовать учет следующим образом:

- обособленные структурные подразделения (за исключением головной организации), выделенные на отдельный баланс, не производят расчет постоянных разниц по расходам, норма которых для целей налогообложения устанавливается в процентах от базовых показателей, и не отражают в учетных регистрах постоянное налоговое обязательство;

- при составлении индивидуальной управленческой отчетности головной организации по результатам сводной налоговой декларации производится расчет сверхнормативных расходов, с учетом величины базовых показателей, сложившихся в целом по организации, и в учетных регистрах отражается постоянное налоговое обязательство. Результаты указанной проводки отражаются в частной управленческой отчетности головной организации.

Сводная бухгалтерская отчетность в данном случае составляется путем построчного суммирования показателей индивидуальной управленческой отчетности по обособленным структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс.

3) Формирование информации о задолженности по налогу на прибыль в управленческой отчетности обособленных структурных подразделений.

Напомним, что сумма налога на прибыль, подлежащего уплате по месту нахождения подразделения определяется не на основании налоговой базы подразделения, а расчетным путем. Вариантов составления индивидуальной управленческой отчетности обособленных структурных подразделений может быть несколько, выбор варианта производится на основании принятия решения руководством о целесообразности представления информации о величине задолженности по налогу на прибыль

в разрезе обособленных структурных подразделений. При принятии решения помимо ценности информации и соотношения "затраты – выгоды" необходимо учитывать также наличие отдельных расчетных счетов у обособленных структурных подразделений (уплачивает налога на прибыль по месту нахождения само подразделение или это делает головная организация). Рассмотрим следующие варианты:

1. Организация решает, что информация о величине задолженности по налогу на прибыль в индивидуальной управленческой отчетности обособленных структурных подразделений важна для управленческих решений.

В таком случае бухгалтерским службам необходимо обеспечить получение такой информации следующим образом:

- все обособленные структурные подразделения (включая головную организацию), выделенные на отдельный баланс, производят начисление налога на прибыль в сумме условного расхода. Результаты расчета налоговых разниц после уплаты налога на прибыль по месту нахождения обособленного структурного подразделения, остатки (образуются, поскольку сумма к уплате по месту нахождения обособленного структурного подразделения может не совпадать с величиной налога на прибыль по данным налоговой декларации по причинам, описанным выше), имеющиеся на счет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" с этого субсчета передаются головной организации в корреспонденции со счетом по учету внутрихозяйственных расходов (целесообразно по этому счету открыть отдельный субсчет) бухгалтерской проводкой:

Дт (Кт) 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кт (Дт) 79 «Внутрихозяйственные расчеты с головной организацией».

Соответственно в учете головной организации эта операция отразится следующим образом:

Дт (Кт) 79 «Внутрихозяйственные расчеты с подразделением Х».

Кт (Дт) 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Результаты вышеперечисленных проводок не учитываются при составлении индивидуальной управленческой отчетности подразделений.

2. Организация решает, что информация о величине таких разниц не важна для принятия управленческих решений.

В таком случае целесообразно организовать учет следующим образом:

- обособленные структурные подразделения (за исключением головной организации), выделенные на отдельный баланс, не производят начисления условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и не производят передачу налоговых разниц головной организации;

- при составлении индивидуальной управленческой отчетности головной организации по результатам сводного отчета о прибылях и убытках производится расчет и начисление величины условного расхода (дохода) по налогу на прибыль. Результаты указанной проводки отражаются в частной управленческой отчетности головной организации.

Сводная бухгалтерская отчетность в данном случае составляется путем построчного суммирования показателей индивидуальной управленческой отчетности по обособленным структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс. Возможен и комбинированный вариант учета в зависимости от специфики деятельности каждой конкретной организации.

4) Расчет вычитаемых временных разниц по полученным убыткам.

В силу того, что налогоплательщиком является организация в целом, а не каждое обособленное структурное подразделение, вычитаемые временные разницы по полученным убыткам могут возникать только у организации в целом. Целесообразно учет таких налоговых разниц производить только в головной организации, при этом подразделения не должны признавать отложенные налоговые активы по возникающим у них убыткам.

Приведенная выше методика применима и для организаций, имеющих обособленные структурные подразделения, которые не выделены на самостоятельный баланс. В данном случае применяется такой же механизм расчета налоговых разниц, с отличием в том, что отсутствует необходимость

их передачи головной организации (не задействован счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты").

Для иллюстрации практического применения вышеприведенной методики выполним расчеты налоговых разниц и отразим бухгалтерские проводки по учету налога на прибыль для ООО "Сибнефтегазстрой" (далее по тексту головная организация) и его филиала в г. Стрежевом (далее по тексту подразделение).

Исходные данные приведены в приложениях F, G, H, I, J. Для расчета налоговых разниц и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности используем разработанную методику учета.

#### I. Расчет налоговых разниц подразделения

1) Анализ и расчет разниц по полученным доходам подразделения приведен в таблице 38. В результате анализа налоговых разниц по признанию доходов в бухгалтерском и налоговом учете подразделения не выявлено.

Таблица 38 - Анализ доходов подразделения

Счет	Показатель	Доходы от реализации	Внереализационные доходы	Доходы, не учитываемые в целях налогообложения	Итого
	<b>Выручка от реализации</b>				
90	Доходы от реализации	87,873.14			87,873.14
	<b>Итого доход от основной деятельности</b>	87,873.14			87,873.14
					0.00
	<b>Операционные доходы</b>				0.00
91	Проценты за хранение денежных средств на р/сч		2,544.17		2,544.17
					0.00
	<b>Внереализационные доходы</b>				0.00
91	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде		6,000.00		6,000.00
	<b>Итого:</b>	<b>87,873.14</b>	<b>8,544.17</b>	<b>0.00</b>	<b>96,417.31</b>

2) Формирование аналитических расшифровок начисленных расходов подразделения по бухгалтерскому и налоговому учету, расчет налоговых разниц.

Аналитические расшифровки начисленных расходов в бухгалтерском учете и налоговом учете приведены в приложениях F, J. При проведении

анализа были выявлены налоговые разницы по признанию расходов в налоговом и бухгалтерском учете (табл. 39).

Таблица 39 - Анализ расходов

Корр. по Дт	Статья расходов	Данные бухгалтерского учета	Данные налогового учета	Налоговые разницы	Прим
	<i>Материальные расходы</i>				
10.1	<i>Сырье</i>	9,893.17	9,893.17	0.00	
10.2	<i>Комплектующие</i>	72,275.18	72,275.18	0.00	
10.3	<i>Топливо</i>	8,653.15	8,653.15	0.00	
10.4	<i>Тара</i>	2,100.00	2,100.00	0.00	
10.9	<i>Инвентарь</i>	3,439.00	3,439.00	0.00	
60	<i>Топливо, вода, энергия</i>	48,040.62	48,040.62	0.00	
60	<i>услуги производственного характера сторонних организаций</i>	4,269.09	4,269.09	0.00	
	<b>Итого материальные расходы</b>		148,670.21		
			0.00	0.00	
	<i>Амортизация</i>		0.00	0.00	
2	<i>Амортизация станка</i>	11,746.55	19,843.28	-8,096.73	1
2	<i>Амортизация здания</i>	12,250.40	16,853.00	-4,602.60	2
	<b>Итого амортизационных отчислений</b>		36,696.28		
			0.00	0.00	
	<i>Расходы на оплату труда</i>	107,612.15	107,612.15	0.00	
			0.00	0.00	
	<i>Прочие расходы</i>		0.00	0.00	
69	<i>ЕСН</i>	38,309.93	38,309.93	0.00	
69.4	<i>Обязательное страхование от несчастных случаев</i>	322.84	322.84	0.00	
10	<i>Канцтовары</i>	2,000.00	2,000.00	0.00	
71	<i>Командировочные сверх норм</i>	1,383.00	0.00	1,383.00	3
71	<i>Командировочные</i>	3,721.00	3,721.00	0.00	
60	<i>Представительские расходы сверх норм</i>	10,000.00		10,000.00	4
60	<i>Представительские расходы</i>	4,304.49	4,304.49	0.00	
60	<i>Расходы на рекламу в СМИ</i>	6,500.00	6,500.00	0.00	
60	<i>Прочие расходы</i>	20,145.00	20,145.00	0.00	
	<b>Итого прочих расходов</b>		75,303.25		
			0.00	0.00	
	<i>Внереализационные расходы</i>		0.00	0.00	
51.1	<i>Услуги банка</i>	992.00	992.00	0.00	
68	<i>Налоги</i>	5,000.00	5,000.00	0.00	
60	<i>Благотворительная помощь</i>	4,652.00	0.00	4,652.00	5
	<b>Итого внереализационных расходов</b>		5,992.00		
	<b>ИТОГО РАСХОДОВ</b>	377,609.56	374,273.89	3,335.67	
	<i>Изменение остатков незавершенного производства и готовой продукции</i>	8,034.44	6,255.61	1,778.83	6
	<i>Передача готовой продукции головной организации</i>	-221,000.00	-123,000.00	-98,000.00	7
	<b>ИТОГО</b>	164,644.00	257,529.50	-92,885.50	

(1,2) По данным объектам основных средств в бухгалтерском учете подразделения начислено меньше амортизационных отчислений, чем в налоговом учете. Возникшая налоговая разница по признанию расходов в последующие периоды приведет к увеличению суммы налога на прибыль в налоговом учете (текущий расход) по сравнению с суммой налога, начисленного по данным бухгалтерского учета (условный расход). В данном случае возникает налогооблагаемая временная разница.

(3,4,5) По данным расходам возникли различия в бухгалтерском и налоговом учете, которые не связаны с несовпадением периодов их признания. Данные виды расходов не учитываются при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, в данном случае возникли постоянные различия.

(6,7) Для расчета налоговых различий по остаткам незавершенного производства и продукции подразделения, а также готовой продукции, переданной головной организации, необходимо составить аналитическую расшифровку движения готовой продукции и незавершенного производства (табл. 40).

Таблица 40 - Аналитическая расшифровка готовой продукции

	Данные бухгалтерского учета (по производственной себестоимости)	Данные налогового учета (по прямым статьям затрат)
<b>Остатки на начало периода, в т.ч.:</b>	<b>55,000.00</b>	<b>28,000.00</b>
Незавершенное производство	12,000.00	7,000.00
Готовая продукция	43,000.00	21,000.00
<b>Начислено расходов в отчетном периоде</b>	<b>366,965.56</b>	<b>188,744.39</b>
<b>Выбытие готовой продукции, в т.ч.:</b>	<b>375,000.00</b>	<b>195,000.00</b>
Реализация на сторону	154,000.00	72,000.00
Передача головной организации	221,000.00	123,000.00
<b>Остатки на конец периода, в т.ч.:</b>	<b>46,965.56</b>	<b>21,744.39</b>
НП	26,965.56	10,744.39
ГП	20,000.00	11,000.00

Налоговые различия, возникающие в связи с несовпадением оценки готовой продукции, передаваемой головной организации, в налоговом (по

прямым статьям затрат) и бухгалтерском учете (по фактической себестоимости) следует рассчитывать по аналогии с методом расчета налоговых разниц по остаткам незавершенного производства и готовой продукции (п.2.2). Для таких налоговых разниц в аналитическом учете следует предусмотреть отдельную позицию.

По налоговым разницам, возникшим из-за различия в оценке готовой продукции, переданной головному подразделению, следует признать налогооблагаемые временные разницы в сумме 98,000.00 (221,000.00 – 123,000.00) рублей.

На начало отчетного периода по остаткам незавершенного производства и готовой продукции было признано ОНО в сумме 6,480.00  $([55,000.00 - 28,000.00] \times 0.24)$  рублей. В отчетном периоде по незавершенному производству следует признать налоговые разницы, рассчитанные в таблице 41.

Таблица 41 - Налоговые разницы по незавершенному производству и готовой продукции

Показатель	Данные бухгалтерского учета	Данные налогового учета	Разница
Остатки НП и ГП на начало периода	55,000.00	28,000.00	(27,000.00)
Остатки НП и ГП на конец периода	46,956.56	21,744.39	(25,212.17)
Изменение остатков НП и ГП в отчетном периоде	(8,034.44)	(6,255.61)	(1,778.83)

Следовательно, в отчетном периоде следует погасить ранее признанную налогооблагаемую временную разницу в сумме 27,000.00 рублей на 1,778.83 рублей. Таким образом, на конец отчетного периода налогооблагаемая временная разница по оценке остатков НП и ГП составит 25,212.17 рублей.

4) Составление бухгалтерских проводок по отражению налоговых разниц подразделения.

**Таблица 42 - Сводная таблица налоговых разниц подразделения**

№ счета	Вид доходов и расходов	Налогооблагаемые временные разницы		Вычитаемые временные разницы		Постоянные разницы
		начисление	погашение	начисление	погашение	
02.1	Амортизация ОС	12,699.33				
20, 43	Изменение остатков НП и ГП		1,778.83			
43	Готовая продукция, переданная головной организации	98,000.00				
60	Благотворительная помощь					4,652.00
60	Представительские расходы					10,000.00
71	Командировочные расходы					1,383.00
	<b>Итого</b>	<b>110,699.33</b>	<b>1,778.83</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>16,035.00</b>

На основании расчета налоговых разниц (табл. 42) в бухгалтерском учете подразделения следует сделать следующие проводки:

1. Начисление отложенного налогового обязательства в сумме 26,567.84 (110,699.33 x 0.24) рублей: Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 77 «Отложенные налоговые обязательства»;

2. Погашение отложенного обязательства в сумме 426.92 (1,778.83x0.24) рублей: Дт 77 «Отложенные налоговые обязательства» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль»;

3. Начисление постоянного налогового обязательства в сумме 3,848.40 (16,035x0.24) руб.: Дт 99 «Постоянное налоговое обязательство» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль»;

4. Составление бухгалтерских проводок подразделения по передаче головной организации налоговых разниц

Так как налог на прибыль начисляет головная организация, то необходимо начисленные на счет 68 «Расчеты по налогу на прибыль» налоговые разницы передать головной организации: Дт 79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» в сумме 22,292.52 (26,567.84 – 3,848.40 – 426.92) рублей.

Также головной организации следует передать разницы, рассчитанные по продукции, переданной головной организации (98,000.00x0.24) бухгалтерской проводкой Дт 77 «Отложенные налоговые обязательства» Кт 79 «Внутрихозяйственные расчеты» на сумму 23,520.00 рублей.



5) Составление бухгалтерской и налоговой отчетности подразделения.

Для внутреннего использования подразделение составляет бухгалтерскую отчетность (приложение М) и налоговую декларацию (приложение N), на основании которых головная организация подготовит сводную отчетность.

II. Расчет налоговых разниц головной организации

1) Анализ и расчет разниц по полученным доходам головной организации приведен в таблице 43.

Таблица 43 - Анализ доходов головной организации

		Доходы от реализации	Внереализационные доходы	Доходы, учитываемые в целях налогообложения	Итого
	<i>Выручка от реализации</i>				
90	Доходы от реализации	2,837,564.11			2,837,564.11
	<b>Итого доход от основной деятельности</b>	2,837,564.11			2,837,564.11
					0.00
	<i>Внереализационные доходы</i>				0.00
91	Доходы от реализации ОС		400,000.00		400,000.00
	<b>Итого:</b>	2,837,564.11	400,000.00	0.00	3,237,564.11

По результатам анализа разниц по признанию доходов в бухгалтерском и налоговом учете головной организации не выявлено.

2) Формирование аналитических расшифровок начисленных расходов головной организации по бухгалтерскому и налоговому учету.

Аналитические расшифровки начисленных расходов в бухгалтерском учете и налоговом учете приведены в приложениях I, J. При проведении анализа были выявлены налоговые разницы по признанию расходов в налоговом и бухгалтерском учете (табл. 44).

Таблица 44 - Анализ расходов головной организации

Корр. по Дт	Статья расходов	Данные бухгалтерского учета	Данные налогового учета	Разница	прим
	<i>Материальные расходы</i>				
10.1	Сырье	23,000.00	23,000.00	0.00	
10.2	Комплектующие	72,275.18	72,275.18	0.00	
10.3	Топливо	12,627.00	12,627.00	0.00	
10.5	Продукция собственного производства	180,000.00	100,181.00	79,819.00	(1)
10.9	Инвентарь	53,421.00	53,421.00	0.00	
60	Топливо, вода, энергия	63,942.00	63,942.00	0.00	
60	услуги производственного характера сторонних организаций	0.00	0.00	0.00	
	Итого материальные расходы		325,446.18		
			0.00	0.00	
	<i>Амортизация</i>		0.00	0.00	
02	Амортизация станка	2,645.11	1,241.65	1,403.46	(2)
02	Амортизация здания	10,000.00	20,000.00	-10,000.00	(3)
	Итого амортизационных отчислений		21,241.65		
			0.00	0.00	
	<i>Расходы на оплату труда</i>	710,064.00	710,064.00	0.00	
			0.00	0.00	
	<i>Прочие расходы</i>		0.00	0.00	
69	ЕСН	252,782.78	252,782.78	0.00	
69.4	Обязательное страхование от несчастных случаев	2,130.19	2,130.19	0.00	
10	Канцтовары	6,000.00	6,000.00	0.00	
71	Командировочные сверх норм	10,000.00	0.00	10,000.00	(4)
71	Командировочные	21,000.00	21,000.00	0.00	
60	Представительские расходы сверх норм	20,000.00		20,000.00	(5)
60	Представительские расходы	65,412.00	65,412.00	0.00	
60	Расходы на рекламу в СМИ	40,000.00	40,000.00	0.00	
60	Прочие расходы	2,134.00	2,134.00	0.00	
	Итого прочих расходов		389,458.98		
			0.00	0.00	
	<i>Внереализационные расходы</i>		0.00	0.00	
51.1	Услуги банка	20,000.00	20,000.00	0.00	
68	Налоги	50,000.00	50,000.00	0.00	
1.3	Реализация станка	130,000.00	151,051.90	-21,051.90	(6)
	Итого внереализационных расходов		221,051.90		
	<b>ИТОГО РАСХОДОВ</b>	<b>1,747,433.27</b>	<b>1,667,262.70</b>	<b>80,170.56</b>	
	Изменение остатков незавершенного производства и готовой продукции	177,105.73	142,136.71	34,969.03	(7)
	<b>ИТОГО</b>	<b>1,924,539.00</b>	<b>1,809,399.41</b>	<b>115,139.59</b>	

(1) По продукции собственного производства возникли разницы вследствие несовпадения оценки готовой продукции подразделения, переданной головному подразделению, в бухгалтерском и налоговом учете. Указанные разницы (ОНО) были переданы головной организации от подразделения (табл. 45).

Таблица 45 - Движение готовой продукции подразделения

	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Налогооблагаемая временная разница
Сальдо продукции подразделения на начало периода	140,000.00	97,000.00	43,000.00
Получено от подразделения в отчетном периоде	221,000.00	123,000.00	98,000.00
Израсходовано в основном производстве в отчетном периоде	180,000.00	100,181.00	79,819.00
Сальдо продукции подразделения на конец периода	181,000.00	119,819.00	61,181.00

Головной организации при отпуске продукции подразделения в производство (в момент отнесения затрат на счет 20 «Основное производство») следует погасить ранее признанные налогооблагаемые временные разницы в сумме 79,819 рублей.

(2) По данному объекту основных средств в бухгалтерском учете начислено больше амортизационных отчислений, чем в налоговом учете. Возникшая разница приведет в последующие периоды к уменьшению налога на прибыль в налоговом учете (текущий расход) по сравнению с налогом, исчисленным из бухгалтерской прибыли (условный расход). В данном случае возникает вычитаемая временная разница.

(3) По данным объектам основных средств в бухгалтерском учете начислено меньше амортизационных отчислений, чем в налоговом учете. Возникшая разница по признанию расходов в последующие периоды приведет к увеличению суммы налога на прибыль в налоговом учете (текущий расход) по сравнению с суммой налога, начисленного по данным бухгалтерского учета (условный расход). В данном случае возникает налогооблагаемая временная разница.

(4,5) По данным расходам возникли различия в бухгалтерском и налоговом учете, которые не связаны с несовпадением периодов их признания. Данные виды расходов не учитываются при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Значит в данном случае возникли постоянные различия.

(6) В отчетном периоде был реализован объект основных средств (станок). Расходы по реализации станка в налоговом учете превышают расходы по бухгалтерскому учету. Однако возникшая разница в последующие периоды не повлияет на величину уплачиваемого налога на прибыль, следовательно, следует отразить уменьшение постоянного налогового обязательства (возникает постоянный налоговый актив). Кроме того, при реализации активов, по которым были признаны отложенные налоги, суммы признанных отложенных активов и обязательств подлежат списанию на финансовые результаты организации.

(7) Для расчета налоговых различий по остаткам незавершенного производства и продукции головной организации необходимо составить аналитическую расшифровку движения готовой продукции и незавершенного производства (табл. 46).

Таблица 46 - Аналитическая расшифровка движения готовой продукции головной организации

	Данные бухгалтерского учета (по производственной себестоимости)	Данные налогового учета (по прямым статьям затрат)
<b>Остатки на начало периода, в т.ч.:</b>	<b>434,000.00</b>	<b>319,000.00</b>
Незавершенное производство	170,000.00	143,000.00
Готовая продукция	264,000.00	176,000.00
<b>Начислено расходов в отчетном периоде</b>	<b>1,547,433.27</b>	<b>737,275.29</b>
<b>Реализация на сторону</b>	<b>1,724,539.00</b>	<b>879,412.00</b>
<b>Остатки на конец периода, в т.ч.:</b>	<b>256,894.27</b>	<b>176,863.29</b>
НП	46,894.27	30,863.29
ГП	210,000.00	146,000.00

На начало отчетного периода по остаткам незавершенного производства и готовой продукции было признано ОНО в сумме 27,600.00  $([434,000.00 - 319,000.00] \times 0.24)$  рублей. В отчетном периоде по НП и ГП следует отразить налоговые разницы, рассчитанные в таблице 47.

Таблица 47 - Расчет налоговых разниц по незавершенному производству и готовой продукции головной организации

Показатель	Данные бухгалтерского учета	Данные налогового учета	Налоговые разницы
Остатки НП и ГП на начало периода	434,000.00	319,000.00	(115,000.00)
Остатки НП и ГП на конец периода	256,894.27	176,863.29	(80,030.98)
Изменение остатков НП и ГП в отчетном периоде	(177,105.73)	(142,136.71)	(34,969.02)

Проведенные расчеты показали, что следует погасить ранее признанную налогооблагаемую временную разницу на 34,969.02 рублей, на конец отчетного периода налогооблагаемая временная разница по оценке остатков НП и ГП составит 80,030.98 рублей.

4) Составление бухгалтерских проводок по отражению налоговых разниц головной организации.

Таблица 48 - Сводная таблица налоговых разниц

№ счета	Вид доходов и расходов	Налогооблагаемые временные разницы		Вычитаемые временные разницы		Постоянные разницы ПНО
		начисление	погашение	начисление	Списание	
2.1	Амортизация ОС	10,000.00		1,403.46	21,051.90	21,051.90
20, 43	Изменение остатков НП и ГП		34,969.03			
43	Готовая продукция, переданная головной организации		79,819.00			
60	Представительские расходы					20,000.00
71	Командировочные расходы					10,000.00
	Итого	10,000.00	114,788.03	1,403.46	21,051.90	51,051.90

На основании расчета налоговых разниц (табл. 48) в бухгалтерском учете головной организации следует сделать следующие проводки:

1. Начисление отложенного налогового обязательства в сумме 2,400.00  $(10,000.00 \times 0.24)$  рублей: Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 77 «Отложенные налоговые обязательства»;

2. Погашение отложенного обязательства в сумме 27,549.13 (114,778.03x0.24) рублей: Дт 77 «Отложенные налоговые обязательства» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль»;

3. Начисление постоянного налогового обязательства в сумме 7,200.00 (30,000x0.24) руб.: Дт 99 «Постоянное налоговое обязательство» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль»;

4. Начисление постоянного налогового актива в сумме 5,022.46 (21,051.90x0.24) рублей: Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 99 «Постоянное налоговое обязательство»;

5. Начисление отложенного налогового актива в сумме 336.83 (1,403.46x0.24) рублей: Дт 09 «Отложенные налоговые активы» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль»;

6. Списание отложенного налогового актива при выбытии основных средств в сумме 5,052.46 (21,051.90x0.24) рублей: Дт 99 «Постоянное налоговое обязательство» Кт 09 «Отложенные налоговые активы»;

7. Постановка на учет налоговых разниц, принятых от подразделения: Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 79 «Внутрихозяйственные расчеты» на сумму 22,292.52 рублей;

8. Постановка на учет разниц по полученной от подразделения готовой продукции: Дт 79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кт 77 «Отложенные налоговые обязательства» на сумму 23,520.00 рублей;

9. Начисление условного расхода по налогу на прибыль на основании составленного отчета о прибылях и убытках (приложение М): Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» в сумме 298,751.62 рублей.

Проведенные расчеты следует проверить, используя зависимость текущего налога от величины условного налога (приложения Н, К, L, М, N). Проверка приведена в таблице 49.

**Таблица 49 - Контроль полученных результатов**

Показатель	Код	Головная организация	Подразделение	Итого
Условный расход по налогу на прибыль	1			298,751.62
Постоянные налоговые обязательства	2	7,200.00	3,848.40	11,048.40
Отложенный налоговый актив	3	-4,715.63		-4,715.63
Отложенное налоговое обязательство	4	-25,149.13	26,140.92	991.79
Текущий расход по налогу на прибыль (1+2+3-4)	5			304,092.60

В результате проведенной проверки правильности расчетов ошибок выявлено не было, следовательно, расчет и отражение в учете налоговых разниц произведены правильно.

Аналогичный подход следует применять при полуфабрикатном способе формирования расходов организации или наличии подразделений, работающих исключительно для головной организации. Данная методика также применима при отсутствии остатков незавершенного производства и готовой продукции как у подразделений, так и у головной организации, при этом следует учитывать следующую специфику: погашение налоговых разниц по внутреннему потреблению может производить подразделение в момент передачи продукции головной организации.

### **Выводы по Главе 3:**

В данной главе рассмотрен порядок учета налога на прибыль для организаций, имеющих обособленные структурные подразделения. В ходе исследования автором выявлено, что правовой и налоговый статус обособленного структурного подразделения существенно различается, что приводит к сложностям при учете налога на прибыль.

В результате исследования предложен алгоритм расчета налоговых разниц по продукции собственного потребления. Если организация используется для производства продукции полуфабрикаты собственного производства, либо продукцию подразделений, то возникают налоговые разницы, которые необходимо отражать в бухгалтерском учете. Особенностью учета возникающих налоговых разниц является то, что их погашение возникает в момент расходования (отпуска) продукции

собственного производства в цехах. Начисление этих разниц производит подразделение, в котором они возникли, в дальнейшем с использованием счета 79 "Расчеты по внутрихозяйственным операциям" они передаются головной организации, которая в последствии производит их погашение.

Исследован порядок учета налога на прибыль в подразделениях организации, часть видов деятельности которых переведена на уплату единого налога на вмененный доход. По таким видам деятельности не следует производить расчет налоговых разниц по доходам и расходам, вместо этого предлагается признавать постоянные разницы на сумму финансового результата (постоянное налоговое обязательство – при получении убытков, постоянный налоговый актив – при получении прибыли).

Рассмотрен вариант централизованного и децентрализованного варианта организации учета. Применительно к данным концепциям разработана методика организации учета налога на прибыль, которая охватывается все аспекты деятельности подразделений организации.



## Заключение

По результатам проведенного исследования автором получены следующие результаты:

1. Проведенный анализ развития теории и практики учета налога на прибыль в России и за рубежом, позволил систематизировать и классифицировать методы учета налога на прибыль: метод отложенных обязательств по бухгалтерскому балансу, метод отложенных обязательств по отчету о прибылях и убытках, а также определить их сильные и слабые стороны. Доказано, что действующая методика учета налога на прибыль соответствует методу обязательств по отчету о прибылях и убытках. Разработанная в результате исследования методика учета налога на прибыль в большей степени соответствует методу обязательств по бухгалтерскому балансу.

2. Автором внесены дополнения в понятийный аппарат, даны определения основных понятий: временные разницы, постоянные разницы, уточнен их состав и момент возникновения. Определения автора связывают момент возникновения в бухгалтерском или налоговом учете доходов и расходов и момент отражения налоговых разниц.

3. Путем изучения и сопоставления требований российского стандарта по бухгалтерскому учету налога на прибыль и международного стандарта финансовой отчетности по учету налога на прибыль выявлен ряд методологических различий, которые необходимо учитывать при проведении трансформации финансовой отчетности:

- в порядке определения и расчета налоговых разниц;
- в содержании понятия вычитаемая временная разница;
- в учете постоянных разниц;
- в подходах к расчету временных и постоянных разниц;
- в порядке составления и представления финансовой отчетности.

4. На основе обобщения и анализа научных работ, нормативных документов, а также собственных результатов исследований и изучения международного опыта предлагается методика расчета налоговых разниц путем сравнения величины расходов, начисленных по бухгалтерскому и налоговому учету, и определения налоговых разниц по изменению остатков незавершенного производства и готовой продукции, последние определяются путем сравнения оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции по бухгалтерскому и налоговому учету на начало и конец отчетного периода.

5. Разработан порядок организации учетного процесса по учету налога на прибыль, включающий следующие этапы:

- анализ учетной политики,
- анализ и расчет налоговых разниц по доходам организации,
- анализ и расчет налоговых разниц по расходам организации,
- расчет налоговых разниц по суммам убытка;
- составление сводной таблицы налоговых разниц, контроль полученных результатов и формирование бухгалтерских проводок.

Для каждого из предложенных этапов описан порядок действий, предложены регистры аналитического бухгалтерского учета, разработаны первичные документы.

6. Автор предлагает аналитический учет налоговых разниц производить по каждому объекту, с которым связано возникновение налоговой разницы. При этом по амортизации основных средств и нематериальных активов аналитический учет предлагается вести по каждому объекту учета, по изменению остатков незавершенного производства и готовой продукции – по каждому виду отраслевой принадлежности производства.

7. Разработан порядок проведения инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств, даны практические рекомендации по ее проведению и предложена форма акта инвентаризации, разработанная

автором. Необходимость проведения инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств, обосновывается тем, что: первые по экономическому содержанию являются отсроченной дебиторской задолженностью, а вторые – долгосрочными обязательствами.

8. Предложена методика учета налога на прибыль для организации организаций, имеющих обособленные структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс. По предлагаемой методике налоговые разницы по готовой продукции, переданной из одного подразделения в другое подразделение, подлежат передаче наряду с готовой продукцией. Их дальнейший учет (погашение или списание) на соответствующих счетах бухгалтерского учета будет осуществляться подразделением, которому передана продукция. При использовании этой продукции в целях собственного потребления погашение налоговых разниц производится в момент списания ее стоимости на счета учета затрат на производство.

## Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая).  
Федеральный закон № 146-ФЗ от 31.07.04;
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая).  
Федеральный закон № 117-ФЗ от 05.08.00;
3. О бухгалтерском учете. Федеральный Закон № 129-ФЗ от 21.11.96;
4. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Постановление Правительства РФ N 1 от 01.01.2002;
5. О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР. Постановление Совмина СССР № 1072 от 22.10.1990;
6. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом МФ РФ от 01.07.04 № 180);
7. Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально – производственных запасов" (в ред. от 23.04.02). Приказ Минфина РФ № 119н от 28.12.01;
8. Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Минфина РФ № 91н от 13.10.03;
9. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению. Приказ Минфина РФ № 94н от 31.10.00;
10. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99). Приказ Минфина РФ № 43н от 06.07.99;
11. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99). Приказ Минфина РФ №32н от 06.05.99;
12. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Информация об аффилированных лицах" (ПБУ 11/2000). Приказ Минфина РФ №

- 5н от 13.01.2000;
- 13.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03. Приказ МФ РФ № 105н от 24.11.03;
- 14.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02). Приказ Минфина РФ № 66н от 02.07.2002;
- 15. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000). Приказ Минфина РФ № 11н от 27.01.2000;
- 16.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98). Приказ Минфина РФ № 56н от 25.11.98;
- 17.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99). Приказ Минфина РФ № 33н от 06.05.99;
- 18.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/01). Приказ Минфина РФ №96н от 28.11.01;
- 19.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000). Приказом Минфина РФ № 2н от 10.01.00;
- 20.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" (ПБУ 13/2000). Приказ Минфина РФ № 92н от 16.10.2000;
- 21.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94). Приказ Минфина РФ № 167 от 20.12.94 ";
- 22.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" (ПБУ 15/01). Приказ Минфина РФ № 60н от 02.08.2001;
- 23.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учетная

- политика организаций" (ПБУ 1/98). Приказ Минфина РФ № 60н от 09.12.1998;
- 24.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000). Приказ Минфина РФ № 91н от 16.10.2000;
- 25.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01). Приказ Минфина РФ №44н от 09.07.01;
- 26.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01). Приказ Минфина РФ № 26н от 30.03.01;
- 27.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" (ПБУ 17/02). Приказ Минфина РФ № 115н от 19.11.2002;
- 28.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02). Приказ Минфина РФ № 114н от 19.11.2002;
- 29.Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (ПБУ 19/02). Приказ Минфина РФ № 126н от 10.12.2002;
- 30.Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Приказ Минфина РФ №34н 29.07.98;
- 31.О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Минфина РФ № 67н от 22.07.03;
- 32.Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ. Приказ МНС РФ N БГ-3-02/729 от 20.12.2002;
- 33.О бухгалтерском учете расчетов по налогу на прибыль. Письмо Минфина РФ № 16-00-14/219 от 14.07.03;
- 34.О начислении и погашении задолженности по уплате налогов (а также

- штрафов и пени). Письмо Минфина РФ № 16-00-14-354 от 24.11.03;
35. О порядке определения годовой суммы амортизационных отчислений при применении линейного способа начисления амортизации. Письмо Минфина РФ № 16-00-14/318 от 21.10.03;
36. О порядке исчисления показателя "Чистая прибыль (убыток) отчетного периода" для отражения в отчете о прибылях и убытках. Письмо Минфина РФ № 16-00-14/280 от 15.09.03;
37. О порядке представления бухгалтерской отчетности. Письмо Минфина РФ № 16-00-17/31 от 23.09.03;
38. О применении негосударственными пенсионными фондами положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02. Письмо Минфина РФ № 16-00-14/7 от 14.01.04;
39. О применении ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина РФ от 19.11.02 № 114н. Письмо Минфина РФ № 16-00-14/220 от 14.07.03;
40. О формах бухгалтерской отчетности. Письмо Минфина РФ № 16-00-13/05 от 09.09.03;
41. Агеева О.А. Как упростить работу с ПБУ 18/02. // Главбух. – 2004. – № 8;
42. Андриенко О.В. Концепции бухгалтерского учета налога на прибыль. // Экономика России в 21 веке. Сборник научных трудов Всероссийской научно – практической конференции «Теоретические проблемы экономической безопасности России в 21 веке», посвященной столетнему юбилею экономического образования в Томском политехническом университете./ Под ред. Г.А.Барышевой, Л.М.Борисовой. – Томск: ИПФ ТПУ, 2004, С. 345-347;
43. Андриенко О.В. Учет постоянных разниц по нормируемым расходам. // Экономика России в 21 веке. Сборник научных трудов Всероссийской научно – практической конференции «Теоретические проблемы экономической безопасности России в 21 веке», посвященной столетнему юбилею экономического образования в

- Томском политехническом университете./ Под ред. Г.А.Барышевой, Л.М.Борисовой. – Томск: ИПФ ТПУ, 2004, С. 348-349;
44. Андриенко О.В., Гейнеман И.Е. Применение положений ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль": практическое пособие для бухгалтеров, руководителей. - Томск: Издательство "Ветер", 2003.- 32с.
45. Андриенко О.В., Гейнеман И.Е. Применение положений ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль": практическое пособие для бухгалтеров, руководителей. Часть 1. Изд.2. - Томск: Издательство "Ветер", 2003.- 52с.
46. Андриенко О.В., Гейнеман И.Е. Применение положений ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль": практическое пособие для бухгалтеров, руководителей. Часть 2 Изд.2. - Томск: Издательство "Ветер", 2003.- 32с.
47. Андриенко О.В., Гейнеман И.Е. Применение положений ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль": практическое пособие для бухгалтеров, руководителей. Изд.3. - Томск: Издательство "Ветер", 2003.- 108с.
48. Андриенко О.В., Гейнеман И.Е. Учет и аудит расчетов по налогу на прибыль. – Томск: Издательство "Курсив", 2004. – 184 с.
49. Андриенко О.В., Гейнеман И.Е. Учет расчетов по налогу на прибыль (применение ПБУ 18/02).-Томск: Издательство "Ветер", 2004.- 156 с.
50. Андриенко О.В., Гейнеман И.Е. Учет расчетов по налогу на прибыль (сравнение ПБУ18/02 и МСФО12). // Аудитор. - № 11, - 2004.
51. Арутюнова О.Л. Применение ПБУ 18/02 в учете основных средств. //Российский налоговый курьер. – 2004. - № 10;
52. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 386 с.
53. Бархатов А.П. Международный учет: Учеб. пособие для студентов вузов / А.П. Бархатов. - 2-е изд., перераб. - М.: Маркетинг, 2001. - 288



с.

- 54. Блок А.Ю. О положении по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02. //Налоговый вестник. – 2003. - № 6;
- 55. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»/А.С.Бакаев, П.С.Безруких, Н.Д.Врублевский и др. – 4-е издание, перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 718с.
- 56. Власова М. Убытки и ПБУ 18/02. //Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь". – 2004. - № 11;
- 57. Герасимов И.Ю. Отчет о прибылях и убытках по ПБУ 18/02. //Учет.Налоги.Право. – 2003. - № 37;
- 58. Герасимов И.Ю. Работаем по ПБУ 18/02 – откладывать нельзя. //Учет.Налоги.Право. – 2003. - № 43;
- 59. Гетьман В.Г. Финансовый учет. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 638с.
- 60. Гейнеман И.Е. ПБУ 18/02: Минфин РФ утвердил новые формы бухгалтерской отчетности.- Томский финансовый журнал, № 4 (12) 2003.- С.22
- 61. Гришин А.В. Амортизация основных средств, купленных до 2002 г. Как выполнить требования ПБУ 18/02. //Главбух. – 2003. - № 23;
- 62. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для вузов: Пер. с англ. - 3-е изд. перераб. и доп. - М.: Аудит; ЮНИТИ, 1998. - 783с.
- 63. Иванов К.А. Как применять ПБУ 18/02 на производственном предприятии. //Российский налоговый курьер. – 2003. - № 14;
- 64. Карлин, Томас П. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP): Пер. 4-го англ. изд.: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 1998. - 448с
- 65. Как читать балансовые счета: Пер. с англ. / Междунар. орг. труда; Под ред. А.М. Петрачкова. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 221с.
- 66. Калинина Е.М. и др. Рекомендации по применению ПБУ 18/02 «Учет

- расчетов по налогу на прибыль»/ Под ред. А.С.Бакаева, С.А.Николаевой. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2004. – 163с.
67. Камышанов П.И. Бухгалтерский учет: отечественная система и международные стандарты. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2002. – 518с.
68. Касьянова Г.Ю. О положении по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02. //Налоговый вестник. – 2003. - № 5;
69. Кирьянова Э.В. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256с.
70. Кирюшкин А. Применение ПБУ 18/02 при реализации основных средств. //Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2004. - № 16;
71. Колчин С.Л. Налогообложение. – М.: ИПБР – БИНФА, 2004. – 166с.
72. Кодраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие для студентов вузов. – М.:ИНФРА-М, 2002. – 638с.
73. Краснова Л.П. Бухгалтерский учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям. – М.:Юристъ, 2002. – 541с.
74. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2002. - 639с.
75. Лапина О.Г. Формирование бухгалтерской отчетности с применение положений ПБУ 18/02. //Новая бухгалтерия. – 2004. - № 1;
76. Лосицкий О.А., Шевченко М.С. Как применять ПБУ 18/02. //Главбух. – 2003. - № 19;
77. Любушин Н.П. Теория бухгалтерского учета. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 312с.
78. Макарьева В.И. Комментарий к Приказу Минфина России от 19.11.02 № 114н "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02". //Налоговый вестник. – 2003. - № 3;

79. Матиташвили А.А. Составляем отчетность с учетом ПБУ 18/02. //Российский налоговый курьер. – 2003. - № 13;
80. Матьюс М.Р., Перера М.Х. Теория бухгалтерского учета/Пер. с английского И.А.Смирновой. – М.: АУДИТ, ЮНИТИ, 1999. – 663с.
81. Международные стандарты финансовой отчетности 2004: издание на русском языке. – М.: Аскери – АССА, 2004.- 752с.
82. Морозова Ж.А. ПБУ 18/02: особенности применения. //Аудиторские ведомости. – 2003. - № 8;
83. Наумкина А.О. Порядок применения положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02. //Налоговый вестник. – 2003. – № 10;
84. Нестеренкина О.Н. Комментарий к Приказу Минфина России от 19.11.02 № 114н "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02". //Нормативные акты для бухгалтера. – 2003. - № 2;
85. Нидлз Б., Андерсон У., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета/под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 485с.
86. Новодворенко В.Д. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов. Практическое пособие по организации и ведению. – СПб.: Питер, 2003. – 252с.
87. Орлова Е.В. Учет компьютерных программ и баз данных согласно ПБУ 18/02. //Налоговый вестник. – 2003. - № 7;
88. Палий В.Ф. Финансовый учет: Учебное пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2001. – 664с.
89. Полякова М.С. ПБУ 18/02: как облегчить работу бухгалтера. //Российский налоговый курьер. – 2003. - № 16;
90. Полякова М.С. ПБУ 18/02: как организовать аналитический учет. //Российский налоговый курьер. – 2003. - № 17;
91. Полякова М.С. ПБУ 18/02: как учесть убыток по итогам года.

- //Российский налоговый курьер. – 2003. - № 18;
- 92.Полякова М.С. ПБУ 18/02: Учет убытка за отчетный период.  
//Российский налоговый курьер. – 2003. - № 21;
- 93.Панченко Т. Применение убыточными организациями ПБУ 18/02:  
бухгалтерский учет и налогообложение. //Финансовая газета. – 2004. -  
№ 27;
- 94.Ризванова М.В. Нормируемые расходы и требования ПБУ 18/02.  
//Главбух. – 2003. - № 22;
- 95.Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; Пер. с  
фр. Н.В. Буровой, Т.О. Терентьевой; Под ред. Я.В. Соколова. - М.:  
Финансы и статистика, 2000. - 160 с.
- 96.Руденко Р.В. Как применять ПБУ 18/02. –М.:МЦФЭР,2003.-160с.
- 97.Руднева Н.В. ПБУ 18/02: как учесть переплату по налогу на прибыль  
организаций. //Российский налоговый курьер. – 2004. - № 12;
- 98.Рябова Р.И. О применении положения по бухгалтерскому учету "Учет  
расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02. //Налоговый вестник. –  
2004. - № 7;
- 99.Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб.  
пособие для вузов. - М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996. - 638с.
100. Сотникова Л.В. Расчеты с обособленными подразделениями по  
налогу на прибыль с учетом ПБУ 18/02. //Налоговый вестник. – 2004. -  
№ 3;
101. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый  
анализ/пер. с английского Ю.А.Огибина. – М.:Сирин,1998. – 301с.
102. Скоун, Т. Управленческий учет. Как его использовать для  
контроля бизнеса: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. - М.:  
Аудит: ЮНИТИ, 1997. - 179с.
103. Стрыканова Н. ПБУ 18/02: Убыток отчетного и налогового  
периода. //Финансовая газета. – 2004. - № 8,9;
104. Судакова Н.И. ПБУ 18/02 на практике. //Практическая

- бухгалтерия. – 2003. - № 12;
105. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. Учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям. – Спб.: Питер, 2003. – 267с.
106. Токарев А.В. Комментарий к письму Минфина России от 14.07.03 № 16-00-14/220 "О применении ПБУ 18/02, утвержденного Приказом МФ РФ от 19.11.2002 № 114н". //Нормативные акты для бухгалтера. – 2003. - № 16;
107. Фомичева Л.П. ПБУ 18/02: Расчет налога на прибыль по-новому. //Практическая бухгалтерия. – 2003. - №2;
108. Фомичева Л.П. Продаем по ПБУ 18/02. //Учет.Налоги.Право. – 2003. - № 36;
109. Фомичева Л.П. Убыток переходного периода и ПБУ 18/02. //Учет.Налоги.Право. – 2004. - № 15;
110. Хабарова Л.П. ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" (практические рекомендации). – М.: ООО "Бухгалтерский бюллетень – ББ", 2003. – 176с.
111. Хендриксен Э.С., Ван Бреза М.Ф. Теория бухгалтерского учета/Пер. с английского И.А.Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576с.
112. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.
113. Хохлова О.Ю. Методика работы по ПБУ 18/02. //Учет.Налоги.Право. – 2003. - № 42;
114. Чвыков И. ПБУ 18/02: если в организации часть деятельности переведена на ЕНВД. //Новая бухгалтерия. – 2004. - № 5.;
115. Чвыков И. Переведен на ЕНВД частично, будь готов к ПБУ 18/02. //Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь". – 2004. - № 5;

116. Чмель А.В. Англо-русский словарь бухгалтерских терминов = English-Russian Dictionary of Accounting Terms: Ок. 1500 слов и выражений / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 175 с.
117. Шемет Т.И. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02. //Налоговые известия Московского региона. – 2003. - № 3;
118. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 574с.
119. Boockholdt J.L. Accounting information systems. - Chicago a.o.: Irwin, 1996. – 896p.
120. Corporate taxes – PricewaterhouseCoopers, 1999. – 864pp.
121. Epstein B., Mirza A. Interpretation and Application of International accounting standards. – NY.: Willey & Sons, inc, 2000. – 959pp.;
122. Floyd A.B. Advanced accounting. - Upper Saddle River: Prentice Hall, 1996. – 920p.
123. Frederics D.S., Mueller G.G. International accounting. - Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1992. – 610p.
124. Larson K.D. Application of fundamental accounting principles. - Los Angeles: Irwin, 1993. – 37p.
125. Needles B.E. Financial accounting. - Boston: Houghton Mifflin, c1989. – 791p.
126. Nobes R., Parker R. Comparative international account. - New York: Prentice Hall, 1995. – 494p.
127. Stickney C.P. Financial accounting: an introduction to concepts, methods and uses. - Fort Worth a. o.: The Dryden Press Harcourt Brace College Publ., 1997. – 921p.
128. Romney M.B., Steinbart P.J., Cushing B.E. Accounting information systems. - Reading a. o.: Addison-Wesley, 1996. – 763p.

**Приложения**  
**Приложение А**

**Таблица А.1 - Оборотно-сальдовая ведомость по счетам бухгалтерского учета за 2003 год**

№ счета	Наименование счета	Сальдо на 01.01.2003		Обороты за 2003 год		Сальдо на 31.12.2003	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	Основные средства					0.00	0.00
01.1	Основные средства	1,841,512.00		45,000.00	172,490.00	1,714,022.00	0.00
01.3	Выбытие основных средств			172,490.00	172,490.00	0.00	0.00
02	Амортизация основных средств					0.00	0.00
02.1	Амортизация основных средств		343,657.85	49,332.14	43,576.63	0.00	337,902.34
04	Нематериальные активы					0.00	0.00
04.1	Нематериальные активы	60,000.00		60,000.00		120,000.00	0.00
05	Амортизация нематериальных активов					0.00	0.00
05.1	Амортизация нематериальных активов		12,666.67		32,666.67	0.00	45,333.34
08	Вложения во внеоборотные активы					0.00	0.00
08.4	Приобретение отдельных объектов ОС			172,490.00	172,490.00	0.00	0.00
08.5	Приобретение НМА			60,000.00	60,000.00	0.00	0.00
09	Отложенные налоговые активы	467.11		467.11	0.00	934.22	0.00
10	Материалы					0.00	0.00
10.10	Сырье и материалы	4,799.28		144,300.00	119,893.17	29,206.11	0.00
10.20	Покупные полуф.и комплектующие	1,133,376.44		13,896,505.47	13,172,275.18	1,857,606.73	0.00
10.30	Топливо	136.47		9,685.11	8,653.15	1,168.43	0.00
10.40	Тара и тарные материалы			5,000.00	2,100.00	2,900.00	0.00
10.50	Запасные части	6,809.00		2,000.00	0.00	8,809.00	0.00
10.60	Прочие материалы					0.00	0.00
10.80	Строительные материалы					0.00	0.00
10.90	Инвентарь и хоз.прин.-ти	1,645.17		10,000.00	5,439.00	6,206.17	0.00
19	НДС по приобретенным ценностям	469,493.36		4,376,953.22	4,172,645.99	673,800.59	0.00
20	Основное производство	254,321.64		38,126,730.42	37,481,191.24	899,860.82	0.00
26	Общехозяйственные расходы			6,820,960.54	6,820,960.54	0.00	0.00
50	Касса					0.00	0.00
50.10	Касса организации в рублях	1,519.40		362,567.11	359,373.33	4,713.18	0.00
51	Расчетные счета					0.00	0.00
51.10	Расчетный счет в ОАО "Альфа-банк"	580,139.76		42,100,734.00	40,089,523.17	2,591,350.59	0.00
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками					0.00	0.00
60.10	Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях		3,483,582.68	12,715,096.00	10,058,148.71	0.00	826,635.39
60.20	Авансы выданные поставщикам и подрядчикам в рублях	3,256,564.21		3,186,933.00	3,009,562.00	3,433,935.21	0.00
62.00	Расчеты с покупателями и заказчиками					0.00	0.00
62.10	Расчеты с покупателями и заказчиками в рублях	6,678,710.78		48,111,447.77	50,047,263.00	4,742,895.55	0.00
62.20	Расчеты по авансам полученным от покупателей		1,292,044.63	3,704,538.00	4,823,981.00	0.00	2,411,487.63
67.00	Расчеты по долгосрочному кредитованию					0.00	0.00
67.10	Долгосрочные кредиты в рублях		6,000,000.00			0.00	6,000,000.00
67.20	Проценты по долгосрочным кредитам в рублях			450,000.00	500,000.00	0.00	50,000.00

## Продолжение таблицы А.1

№ счета	Наименование счета	Сальдо на 01.01.2003		Обороты за 2003 год		Сальдо на 31.12.2003	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
68.00	Расчеты с бюджетом					0.00	0.00
68.10	Налог на доходы физических лиц	87.94		1,311,476.00	1,328,934.00	0.00	17,370.06
68.20	Налог на добавленную стоимость		231,106.63	7,804,372.00	8,173,529.00	0.00	600,263.63
68.40	Расчеты по налогу на прибыль		96,790.60	221,154.36	732,977.14	0.00	608,613.38
68.50	Налог на владельцев транспортных средств		31,106.63	100,000.00	83,707.48	0.00	14,814.11
68.60	Налог на имущество		37,834.08	22,623.00	223,438.01	0.00	238,649.09
68.70	Целевой сбор с физических лиц	761.30		543.00	4,496.04	0.00	3,191.74
68.80	Налог на нужды образования		2,154.24	13,444.00	62,722.37	0.00	51,432.61
68.90	На уборку территории		3,195.15	20,100.00	68,869.71	0.00	51,964.86
68.99	Прочие налоги и сборы		1,313.75	6,715.00	7,758.66	0.00	2,357.41
69.10	Расчеты с фондом социального страхования	1,396.47		450,000.00	438,344.49	13,051.98	0.00
69.20	Расчеты с пенсионным фондом		120.00	3,050,000.00	3,068,411.40	0.00	18,531.40
69.30	Расчеты с фондом медицинского страхования		567.40	402,300.00	394,510.04	7,222.56	0.00
69.40	Расчеты по страхованию от НС и ПЗ		87.12	34,000.00	32,875.84	1,037.04	0.00
70.00	Расчеты с персоналом по оплате труда		308,635.09	9,844,572.00	10,958,612.15	0.00	1,422,675.24
71.00	Расчеты с подотчетными лицами					0.00	0.00
71.10	Задолженность сотрудников по подотчетным суммам	15,009.34		210,000.00	216,224.00	8,785.34	0.00
76.50	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами в рублях	77.10		789,540.78	791,680.89	0.00	2,063.01
76.Н	НДС по отгруженной, но неоплаченной продукции		279,785.15	13,854,316.90	13,685,423.00	0.00	110,891.25
77	Отложенные налоговые обязательства		23,773.67	8,222.75	59,224.09	0.00	74,775.01
80.00	Уставный капитал		110,000.00			0.00	110,000.00
82.00	Резервный капитал		50,000.00			0.00	50,000.00
83.30	Результат переоценки ОС		100,000.00			0.00	100,000.00
84.00	Нераспределенная прибыль					0.00	0.00
84.10	Нераспределенная прибыль текущего периода				935,148.59	0.00	935,148.59
84.20	Нераспределенная прибыль прошлого периода		2,073,405.43			0.00	2,073,405.43
90.00	Продажи					0.00	0.00
90.10	Выручка			48,105,447.77	48,105,447.77	0.00	0.00
90.2	Себестоимость			37,481,191.24	37,481,191.24	0.00	0.00
90.3	НДС			8,017,574.63	8,017,574.63	0.00	0.00
90.9	Сальдо доходов и расходов от продаж			48,105,447.77	48,105,447.77	0.00	0.00
91	Прочие доходы и расходы					0.00	0.00
91.1	Прочие доходы			797,680.89	797,680.89	0.00	0.00
91.2	Прочие расходы			1,815,802.95	1,815,802.95	0.00	0.00
91.3	НДС			48,189.45	48,189.45	0.00	0.00
91.9	Сальдо прочих доходов и расходов			1,863,992.40	1,863,992.40	0.00	0.00
97	Расходы будущих периодов	175,000.00		40,000.00	175,000.00	40,000.00	0.00
99.1	Прибыль/убыток			2,606,681.90	2,606,681.90	0.00	0.00
99.2	Постоянное налоговое обязательство			362,478.03	362,478.03	0.00	0.00
99.3	Постоянный налоговый актив			120,000.00	120,000.00	0.00	0.00
	Итого	14,481,359.66	14,481,359.66	362,137,116.59	362,137,116.59	16,157,505.52	16,157,505.52



**Приложение В**

**Таблица В.1 - Начисленные расходы по бухгалтерскому учету за 2003 год**

(руб.)

кор-респ-я по Дт	Содержание операции	Счет 20 «Основное пр-во»	26 «Общехоз.расходы»	91 «Прочие расходы»	Итого расходов
01.3	Остаточная стоимость реализованных ОС			123,157.86	123,157.86
02.1	Амортизация ОС	11,746.55	31,830.08		43,576.63
05.1	Амортизация НМА		32,666.67		32,666.67
10.1	Расходы на сырье	114,523.17	5,370.00		119,893.17
10.2	Расходы на комплектующие	13,046,075.18	126,200.00		13,172,275.18
10.3	Расходы на топливо		8,653.15		8,653.15
10.4	Расходы на тару		2,100.00		2,100.00
10.9	Расходы на инвентарь		3,439.00		3,439.00
10.9	Расходы на канцтовары		2,000.00		2,000.00
51.1	Услуги банка			141,652.83	141,652.83
60	Топливо, вода энергия	3,113,119.62	149,921.00		3,263,040.62
60	Услуги производственного характера	4,222,269.09			4,222,269.09
60	Расходы на рекламу		650,000.00		650,000.00
60	Представительские расходы		438,344.49		438,344.49
61	Представительские расходы сверх норм		864,349.51		864,349.51
60	Благотворительная помощь			600,000.00	600,000.00
60	Прочие расходы		20,145.00		20,145.00
66.2	Проценты по краткосрочным кредитам			500,000.00	500,000.00
68	Налоги			450,992.26	450,992.26
69.1	ФСС	311,932.05	126,412.44		438,344.49
69.2	ПФР	2,183,524.32	884,887.08		3,068,411.40
69.3	ФОМС	280,738.84	113,771.20		394,510.04
69.4	Расходы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве	23,394.90	9,480.93		32,875.84
70	Расходы на оплату труда	7,798,301.15	3,160,311.00		10,958,612.15
71	Командировочные	192,280.00	10,799.00		203,079.00
71	Командировочные сверх норм	7,865.00	5,280.00		13,145.00
97	Расходы будущих периодов		175,000.00		175,000.00
	<b>Итого</b>	<b>31,305,769.87</b>	<b>6,820,960.54</b>	<b>1,815,802.95</b>	<b>39,942,533.37</b>

**Приложение С**

**Таблица С.1 - Начисленные расходы по налоговому учету за 2003 год**

(руб.)

Корр. по Кт	Статья расходов	Расходы, связанные с производством и реализацией продукции		Внереализационные расходы	Расходы, не учитываемые в целях налогообл-я	Итого
		Прямые	Косвенные			
	<i>Материальные расходы</i>					
01	Остаточная стоимость реализованных ОС			90,327.26		90,327.26
02	Амортизация ОС	14,358.84	67,788.38			82,147.22
05	Амортизация НМА		32,666.67			32,666.67
10.1	Сырье	114,523.17	5,370.00			119,893.17
10.2	Комплекующие	13,046,075.18	126,200.00			13,172,275.18
10.3	Топливо		8,653.15			8,653.15
10.4	Тара		2,100.00			2,100.00
10.9	Инвентарь		3,439.00			3,439.00
10.9	Канцтовары		2,000.00			2,000.00
51.1	Услуги банка			141,652.83		141,652.83
60	Топливо, вода, энергия		3,263,040.62			3,263,040.62
60	услуги производственного характера сторонних организаций		4,222,269.09			4,222,269.09
60	Расходы на рекламу в СМИ		650,000.00			650,000.00
60	Представительские расходы		438,344.49			438,344.49
60	Представительские сверх норм				864,349.51	864,349.51
60	Благотворительная помощь				600,000.00	600,000.00
60	Прочие расходы		20,145.00			20,145.00
66.2	Проценты по краткосрочным кредитам			500,000.00		500,000.00
68	налоги			450,992.26		450,992.26
69	Расходы по ЕСН	2,776,195.21	1,125,070.72			3,901,265.93
69.4	Обязательное страхование от несчастных случаев		32,875.84			32,875.84
70	Расходы на оплату труда	7,798,301.15	3,160,311.00			10,958,612.15
71	Командировочные		203,079.00			203,079.00
71	Командировочные сверх норм				13,145.00	13,145.00
97	Патенты, подписка		175,000.00			175,000.00
	<b>ИТОГО РАСХОДЫ</b>	<b>23,749,453.55</b>	<b>13,538,352.95</b>	<b>1,182,972.35</b>	<b>1,477,494.51</b>	<b>39,948,273.36</b>

**Приложение D**  
**Таблица D.1 - Бухгалтерский баланс на 31.12.03**

тыс.руб.

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
<b>I. Внеоборотные активы</b>			
Нематериальные активы	110	47	75
Основные средства	120	1,498	1,376
Отложенные налоговые активы	145	0	1
Прочие внеоборотные активы	150		
<b>Итого по разделу I</b>	<b>190</b>	<b>1,546</b>	<b>1,452</b>
<b>II Оборотные активы</b>			
Запасы	210	1,576	2,846
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	469	674
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	9,953	8,207
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260	582	2,596
Прочие оборотные активы	270		
<b>Итого по разделу II</b>	<b>290</b>	<b>12,580</b>	<b>14,323</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>300</b>	<b>14,126</b>	<b>15,774</b>

ПАССИВ	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
<b>III. Капитал и резервы</b>			
Уставный капитал	410	110	110
Добавочный капитал	420	100	100
Резервный капитал	430	50	50
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	2,073	3,059
<b>Итого по разделу III</b>	<b>490</b>	<b>2,333</b>	<b>3,269</b>
<b>IV. Долгосрочные обязательства</b>			
Займы и кредиты	510	6,000	6,000
Отложенные налоговые обязательства	515	24	75
Прочие долгосрочные обязательства	520		
<b>Итого по разделу IV</b>	<b>590</b>	<b>6,024</b>	<b>6,075</b>
<b>V. Краткосрочные обязательства</b>			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность,	620	5,769	6,430
Прочие краткосрочные обязательства	660		
<b>Итого по разделу V</b>	<b>690</b>	<b>5,769</b>	<b>6,430</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>700</b>	<b>14,126</b>	<b>15,774</b>

**Приложение Е**  
**Таблица Е.1 - Отчет о прибылях и убытках за 2003 год**

тыс.руб.

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
<b>Доходы и расходы по обычным видам деятельности</b>			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)		40,088	37,596
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг		(37,481)	(36,418)
Валовая прибыль		2,607	1,178
Коммерческие расходы			
Управленческие расходы			
Прибыль (убыток) от продаж		2,607	1,178
<b>Прочие доходы и расходы</b>			
Проценты к получению			
Проценты к уплате		(500)	(430)
Доходы от участия в других организациях			
Прочие операционные доходы		243	396
Прочие операционные расходы		(265)	(130)
Внерезультационные доходы		506	117
Внерезультационные расходы		(1,051)	(143)
<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>		1,540	988
Отложенные налоговые активы		0	0
Отложенные налоговые обязательства		(51)	(21)
Текущий налог на прибыль		(554)	(249)
<b>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</b>		935	718
<b>СПРАВОЧНО</b>			
Постоянные налоговые обязательства (активы)		242	33
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

**Приложение F**

**Таблица F.1 - Начисленные расходы в бухгалтерском учете подразделения**

(руб.)

кор-респ- я по Дт	Наименование расхода	20	26	91	Итого
02.1	Амортизация станка	11,746.55			11,746.55
02.1	Амортизация здания	9,845.17	2,405.23		12,250.40
10.1	Расходы на сырье	4,523.17	5,370.00		9,893.17
10.2	Расходы на комплектующие	46,075.18	26,200.00		72,275.18
10.3	Расходы на топливо		8,653.15		8,653.15
10.4	Расходы на тару		2,100.00		2,100.00
10.9	Расходы на инвентарь		3,439.00		3,439.00
10.9	Расходы на канцтовары		2,000.00		2,000.00
51.1	Услуги банка			992.00	992.00
60	Топливо, вода энергия	33,119.62	14,921.00		48,040.62
60	Услуги производственного характера	4,269.09			4,269.09
60	Расходы на рекламу		6,500.00		6,500.00
60	Представительские расходы		4,304.49		4,304.49
61	Представительские расходы сверх норм		10,000.00		10,000.00
60	Благотворительная помощь			4,652.00	4,652.00
60	Прочие расходы		20,145.00		20,145.00
68	Налоги			5,000.00	5,000.00
69.1	ФСС	3,092.05	1,212.44		4,304.49
69.2	ПФР	21,644.32	8,487.08		30,131.40
69.3	ФОМС	2,782.84	1,091.20		3,874.04
69.4	Расходы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве	231.90	90.93		322.84
70	Расходы на оплату труда	77,301.15	30,311.00		107,612.15
71	Командировочные	1,922.00	1,799.00		3,721.00
71	Командировочные сверх норм	865.00	518.00		1,383.00
	<b>Итого</b>	<b>217,418.04</b>	<b>149,547.52</b>	<b>10,644.00</b>	<b>377,609.56</b>

**Приложение Г**

**Таблица Г.1 - Начисленные расходы в налоговом учете подразделения**

(руб.)

Корр. по Дт	Статья расходов	Расходы, связанные с производством и реализацией продукции		Внереализац. расходы	Итого
		Прямые	Косвенные		
	<i>Материальные расходы</i>				
10.1	<i>Сырье</i>	4,523.17	5,370.00		9,893.17
10.2	<i>Комплектующие</i>	46,075.18	26,200.00		72,275.18
10.3	<i>Топливо</i>		8,653.15		8,653.15
10.4	<i>Тара</i>		2,100.00		2,100.00
10.9	<i>Инвентарь</i>		3,439.00		3,439.00
60	<i>Топливо, вода, энергия</i>		48,040.62		48,040.62
60	<i>услуги производственного характера сторонних организаций</i>		4,269.09		4,269.09
	<b>Итого материальные расходы</b>	<b>50,598.35</b>	<b>98,071.86</b>	<b>0.00</b>	<b>148,670.21</b>
					0.00
	<i>Амортизация</i>				0.00
2	<i>Амортизация станка</i>	19,843.28			19,843.28
2	<i>Амортизация здания</i>	13,482.40	3,370.60		16,853.00
	<b>Итого амортизационных отчислений</b>	<b>33,325.68</b>	<b>3,370.60</b>	<b>0.00</b>	<b>36,696.28</b>
					0.00
	<i>Расходы на оплату труда</i>	77,301.15	30,311.00		107,612.15
					0.00
	<i>Прочие расходы</i>				0.00
69	<i>ЕСН</i>	27,519.21	10,790.72		38,309.93
69.4	<i>Обязательное страхование от несчастных случаев</i>		322.84		322.84
10	<i>Канцтовары</i>		2,000.00		2,000.00
71	<i>Командировочные сверх норм</i>				0.00
71	<i>Командировочные</i>		3,721.00		3,721.00
60	<i>Представительские расходы сверх норм</i>				
60	<i>Представительские расходы</i>		4,304.49		4,304.49
60	<i>Расходы на рекламу в СМИ</i>		6,500.00		6,500.00
60	<i>Прочие расходы</i>		20,145.00		20,145.00
	<b>Итого прочих расходов</b>	<b>27,519.21</b>	<b>47,784.04</b>	<b>0.00</b>	<b>75,303.25</b>
					0.00
	<i>Внереализационные расходы</i>				0.00
51.1	<i>Услуги банка</i>			992.00	992.00
68	<i>Налоги</i>			5,000.00	5,000.00
60	<i>Благотворительная помощь</i>				0.00
	<b>Итого внереализационных расходов</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>5,992.00</b>	<b>5,992.00</b>
	<b>ИТОГО РАСХОДОВ</b>	<b>188,744.39</b>	<b>179,537.50</b>	<b>5,992.00</b>	<b>374,273.89</b>

**Приложение Н**  
**Учетные регистры подразделения**

Дт	Счет 68ф	Кт
77ф	26,567.84	77ф 426.92 99ф 3,848.40 79ф 22,292.52
ОД	26,567.84	ОК 26,567.84

Дт	Счет 77ф	Кт
		Сальдо 9,527.84
68ф	426.92	68ф 26,567.84
79ф	23,520.00	
ОД	23,946.92	ОК 26,567.84 Сальдо 12,148.76

Дт	Счет 09ф	Кт
ОД		ОК

Дт	Счет 79ф	Кт
68ф	22,292.52	77ф 23,520.00
ОД	22,292.52	ОК 23,520.00

Дт	Счет 99ф	Кт
68ф	3,848.40	
ОД		ОК

Рисунок Н.1 – Учетные регистры подразделения

### Приложение I

**Таблица I.1 - Начисленные расходы головной организации в бухгалтерском учете (руб.)**

кор-респ- я по Дт	Содержание операции	20	26	91	Итого
01.3	Реализация станка			130,000.00	130,000.00
02.1	Амортизация станка	2,645.11			2,645.11
02.1	Амортизация здания	7,000.00	3,000.00		10,000.00
10.1	Расходы на сырье	23,000.00			23,000.00
10.2	Расходы на комплектующие	46,075.18	26,200.00		72,275.18
10.3	Расходы на топливо		12,627.00		12,627.00
10.5	Расходы на производство собственного производства	180,000.00			180,000.00
10.9	Расходы на инвентарь		53,421.00		53,421.00
10.9	Расходы на канцтовары		6,000.00		6,000.00
51.1	Услуги банка			20,000.00	20,000.00
60	Топливо, вода энергия	47,968.00	15,974.00		63,942.00
60	Услуги производственного характера				0.00
60	Расходы на рекламу		40,000.00		40,000.00
60	Представительские расходы		65,412.00		65,412.00
61	Представительские расходы сверх норм		20,000.00		20,000.00
60	Прочие расходы		2,134.00		2,134.00
68	Налоги			50,000.00	50,000.00
69.1	ФСС	16,306.12	12,096.44		28,402.56
69.2	ПФР	114,142.84	84,675.08		198,817.92
69.3	ФОМС	14,675.51	10,886.80		25,562.30
69.4	Расходы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве	1,222.96	907.23		2,130.19
70	Расходы на оплату труда	407,653.00	302,411.00		710,064.00
71	Командировочные	4,000.00	17,000.00		21,000.00
71	Командировочные сверх норм	2,000.00	8,000.00		10,000.00
	<b>итого</b>	<b>866,688.72</b>	<b>680,744.55</b>	<b>200,000.00</b>	<b>1,747,433.27</b>



**Приложение J**

**Таблица G.1 - Начисленные расходы головной организации в налоговом учете**

(руб.)

Корр. По Дт	Статья расходов	Расходы, связанные с производством и реализацией продукции		Внереализационные расходы	Итого
		Прямые	Косвенные		
	<i>Материальные расходы</i>				
10.1	<i>Сырье</i>	23,000.00	0.00		23,000.00
10.2	<i>Комплектующие</i>	46,075.18	26,200.00		72,275.18
10.3	<i>Топливо</i>		12,627.00		12,627.00
10.5	<i>Продукция собственного производства</i>	100,181.00			100,181.00
10.9	<i>Инвентарь</i>		53,421.00		53,421.00
60	<i>Топливо, вода, энергия</i>		63,942.00		63,942.00
60	<i>услуги производственного характера сторонних организаций</i>		0.00		0.00
	<b>Итого материальные расходы</b>	<b>169,256.18</b>	<b>156,190.00</b>	<b>0.00</b>	<b>325,446.18</b>
					0.00
	<i>Амортизация</i>				0.00
2	<i>Амортизация станка</i>	1,241.65			1,241.65
2	<i>Амортизация здания</i>	14,000.00	6,000.00		20,000.00
	<b>Итого амортизационных отчислений</b>	<b>15,241.65</b>	<b>6,000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>21,241.65</b>
					0.00
	<i>Расходы на оплату труда</i>	407,653.00	302,411.00		710,064.00
					0.00
	<i>Прочие расходы</i>				0.00
69	<i>ЕСН</i>	145,124.47	107,658.32		252,782.78
69.4	<i>Обязательное страхование от несчастных случаев</i>		2,130.19		2,130.19
10	<i>Канцтовары</i>		6,000.00		6,000.00
71	<i>Командировочные сверх норм</i>				0.00
71	<i>Командировочные</i>		21,000.00		21,000.00
60	<i>Представительские расходы сверх норм</i>				
60	<i>Представительские расходы</i>		65,412.00		65,412.00
60	<i>Расходы на рекламу в СМИ</i>		40,000.00		40,000.00
60	<i>Прочие расходы</i>		2,134.00		2,134.00
	<b>Итого прочих расходов</b>	<b>145,124.47</b>	<b>244,334.51</b>	<b>0.00</b>	<b>389,458.98</b>
					0.00
	<i>Внереализационные расходы</i>				0.00
51.1	<i>Услуги банка</i>			20,000.00	20,000.00
68	<i>Налоги</i>			50,000.00	50,000.00
1.3	<i>Реализация станка</i>			151,051.90	151,051.90
	<b>Итого внереализационных расходов</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>221,051.90</b>	<b>221,051.90</b>
	<b>ИТОГО РАСХОДОВ</b>	<b>737,275.29</b>	<b>708,935.51</b>	<b>221,051.90</b>	<b>1,667,262.70</b>

**Приложение К**  
**Учетные регистры головной организации**

Дт	Счет 68г	Кт	Дт	Счет 77г	Кт
77г	2,400.00	77г	27,549.13		Сальдо
99г	5,052.46	99г	7,200.00	68г	2,400.00
		09г	336.83		79г
79г	22,292.52	налог	298,751.62		23,520.00
ОД	29,744.98	ОК	333,837.58	ОД	27,549.13
					ОК
					Сальдо
					38,690.87

Дт	Счет 09г	Кт	Дт	Счет 79г	Кт
Сальдо	4,715.63		77г	23,520.00	68г
68г	336.83	99г			22,292.52
ОД	336.83	ОК	5,052.46	ОД	23,520.00
Сальдо	0.00				ОК
					22,292.52

Дт	Счет 99г	Кт
68г	3,848.40	68г
09г	5,052.46	5,052.46
налог	298,751.62	
ОД		ОК

Рисунок К.1 - Учетные регистры головной организации

**Приложение Л**  
**Сводные учетные регистры подразделения и головной организации**

Дт		Счет 68		Кт		Дт		Счет 77		Кт	
77ф	26,567.84	77ф	426.92	68ф	426.92	Сальдо	49,847.84	68ф	26,567.84	79г	23,520.00
		99ф	3,848.40	79ф	23,520.00	79г	23,520.00	68г	2,400.00		
79г	22,292.52	79ф	22,292.52	68г	27,549.13						
77г	2,400.00	77г	27,549.13								
99г	5,052.46	99г	7,200.00								
		09г	336.83								
		налог	298,751.62								
ОД	56,312.82	ОК	360,405.42	ОД	51,496.05	ОК	52,487.84	Сальдо	50,839.63		

Дт		Счет 09		Кт		Дт		Счет 79		Кт	
Сальдо	4,715.63			99г	5,052.46	68ф	22,292.52	77ф	23,520.00	77ф	23,520.00
68г	336.83					77г	23,520.00	68г	22,292.52		
ОД	336.83	ОК	5,052.46			ОД	45,812.52	ОК	45,812.52		
Сальдо	0.00										

Дт		Счет 99		Кт	
68ф	3,848.40			68г	5,052.46
68г	7,200.00				
09г	5,052.46				
налог	298,751.62				
ОД	314,852.48	ОК	5,052.46		

Рисунок Л.1 - Сводные учетные регистры подразделения и головной организации

**Приложение М**  
**Таблица М.1 - Сводный отчет о прибылях и убытках**  
**головной организации и подразделения**

(руб.)

Наименование показателя	Код строк и	Головная организация	Подразделение	ИТОГО
1	2	3	4	5
<b>I. Доходы и расходы по обычным видам деятельности</b>				
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)		2,837,564.11	87,873.14	2,925,437.25
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг		(1,724,539.00)	(154,000.00)	(1,878,539.00)
Валовая прибыль		1,113,025.11	(66,126.86)	1,046,898.25
Коммерческие расходы				0.00
Управленческие расходы				0.00
Прибыль (убыток) от продаж (строки (010-020-030-040))		1,113,025.11	(66,126.86)	1,046,898.25
<b>II. Операционные доходы и расходы</b>				0.00
Прочие операционные доходы		0.00	2,544.17	2,544.17
Прочие операционные расходы		20,000.00	(992.00)	20,992.00
<b>III. Внеоперационные доходы и расходы</b>				
Внеоперационные доходы		400,000.00	6,000.00	406,000.00
Внеоперационные расходы		180,000.00	(9,652.00)	189,652.00
Прибыль (убыток) до налогообложения (строки 050+060-070+080+090-100+120-130)		1,313,025.11	(68,226.69)	1,244,798.42
Отложенный налоговый актив		(4,715.63)		(4,715.63)
Отложенное налоговое обязательство		1,629.13	(2,620.92)	(991.79)
Текущий расход по налогу на прибыль		(304,092.60)		(304,092.60)
Прибыль (убыток) от обычной деятельности		1,620,204.21	(65,605.77)	1,554,598.44
<b>СПРАВОЧНО</b>				
Постоянное налоговое обязательство (актив)		7,200.00	3,848.40	11,048.40

**Приложение N**

**Таблица N.1 - Налоговая декларация головной организации и подразделения**

**Расчет налога на прибыль организаций**

Показатели	Подразделе ние	Головная организация	Итого
1	2	3	4
Доходы от реализации (Приложение № 1)	87,873.14	2,837,564.11	2,925,437.25
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (Приложение № 2)	251,537.50	1,588,347.51	1,839,885.01
Внереализационные доходы	8,544.17	400,000.00	408544.17
Внереализационные расходы	5,992.00	221,051.90	227,043.90
в том числе:			
убыток, образовавшийся при уступке права требования (в соответствии с пунктом 2 статьи 279 НК)			
<b>Итого прибыль (убыток) (строка 010 - строка 020 + строка 030 - строка 040)</b>	<b>-161,112.19</b>	<b>1,428,164.70</b>	<b>1,267,052.51</b>
<b>Налоговая база (строка 050 - строка 060 - строка 070 - строка 071 - строка 072 - строка 073 - строка 074 - строка 080 - строка 090 - строка 100 - строка 110 - строка 120 - строка 130)</b>			<b>1,267,052.51</b>
<b>Ставка налога на прибыль - всего (%)</b>			<b>24.00%</b>
<b>Сумма исчисленного налога на прибыль - всего</b>			<b>304,092.60</b>

**Приложение № 2 Расходы, связанные с производством и реализацией**

Показатели	Подразделени е	Головная организация	Итого
1	2	3	4
Прямые расходы налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	72,000.00	879,412.00	951,412.00
Материальные расходы, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением расходов, относящихся к прямым, - всего	98,071.86	156,190.00	254,261.86
Расходы на оплату труда, относящиеся к косвенным расходам текущего отчетного (налогового) периода	30,311.00	302,411.00	332,722.00
Суммы начисленной амортизации, относящиеся к косвенным расходам текущего отчетного (налогового) периода	3,370.60	6,000.00	9,370.60
<b>Прочие расходы – всего</b>	<b>47,784.04</b>	<b>244,334.51</b>	<b>292,118.55</b>
<b>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)</b>	<b>251,537.50</b>	<b>1,588,347.51</b>	<b>1,839,885.01</b>

**Приложение О**

**Таблица О.1 - Акт инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств**

Форма разработана ТФ ООО "Аудитсистема"

Предприятие		Основное	
(организация)		(структурное подразделение)	
по ОКПО		Вид деятельности	
58913645		53	
Код		1112	

Основание для проведения инвентаризации:

приказ, постановление, распоряжение

(неужелое зачеркнуть)

номер

дата

Вид операции

Номер документа	Дата составления
5	01 октября 2003

АКТ

**инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств**

Акт составлен комиссией о том, что по состоянию на « 01 » октября 03 г. проведена инвентаризация отложенных налоговых активов и обязательств. При инвентаризации установлено следующее:

**1. Отложенные налоговые активы**

№ п.п.	Наименование объекта учета	Инвентарный номер или другой отличительный признак	Номер счета, субсчет	Сумма фактически, руб.	Сумма по данным бухгалтерского учета, руб.	Отклонение (+,-), руб.
1	2	3	4	5	6	7
1.	Компьютер	011549	09,1	700	700	-
2	Стол	055678	09,1	300	300	-
3.	Переплата по налогу на прибыль	2003 год	09,2	5000	5000	-
	Итого:			6000	6000	-



**Приложение Р**  
**Пример расчета налоговых разниц, относимых на капитал в МСФО 12**

Предположим, что 31.12.00 компания приобрела объект основных средств компьютер, стоимостью 20000 рублей. Амортизация для бухгалтерского учета начисляется по ставке 12,5%, а для налогового учета – относится к 3-ей амортизационной группе (срок полезного использования 37 месяцев) и установлен срок оставшегося полезного использования на 01.01.02 равный 25 (37-12) месяцам. В бухгалтерском учете на 31.12.02 была произведена переоценка основных средств, данный объект основных средств был переоценен до 42000 рублей, процент износа составляет 37,5% согласно заключению независимого оценщика. Согласно нормам п.1 ст. 257 НК РФ эквивалентная бухгалтерскому учету корректировка стоимости объекта для налогового учета не производится и результаты переоценки не учитываются.

Расчет налоговых разниц:

1) Произведем начисление амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах на протяжении срока полезного использования (табл. 1).

Таблица Р.1 - Начисление амортизации компьютера в бухгалтерском и налоговом учете

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
на 01.01.01		
Первоначальная стоимость	20000	20000
Начисленный износ	0	0
Остаточная стоимость	20000	20000
Начисленная амортизация за 2001	2500	2500
на 01.01.02		
Первоначальная стоимость	20000	17500
Начисленный износ	2500	0
Остаточная стоимость	17500	17500
Начисленная амортизация за 2002	2500	8400
Переоценка		
Первоначальная стоимость	22000	0
Начисленный износ	10750	0
Остаточная стоимость	11250	0



Продолжение таблицы Р.1

на 01.01.03		
Первоначальная стоимость	42000	17500
Начисленный износ	15750	8400
Остаточная стоимость	26250	9100
Начисленная амортизация за 2003	5250	8400
на 01.01.04		
Первоначальная стоимость	42000	17500
Начисленный износ	21000	16800
Остаточная стоимость	21000	700
Начисленная амортизация за 2004	5250	700
на 01.01.05		
Первоначальная стоимость	42000	17500
Начисленный износ	26250	17500
Остаточная стоимость	15750	0
Начисленная амортизация за 2005	5250	
на 01.01.06		
Первоначальная стоимость	42000	17500
Начисленный износ	31500	17500
Остаточная стоимость	10500	0
Начисленная амортизация за 2006	5250	
на 01.01.07		
Первоначальная стоимость	42000	17500
Начисленный износ	36750	17500
Остаточная стоимость	5250	0
Начисленная амортизация за 2007	5250	
на 01.01.08		
Первоначальная стоимость	42000	17500
Начисленный износ	42000	17500
Остаточная стоимость	0	0

2) Произведем начисление налоговых разниц согласно требованиям ПБУ 18/02.

Налоговые разницы рассчитываются как разница между расходами, принимаемыми в целях бухгалтерского учета (амортизацией по бухгалтерскому учету) и расходами, принимаемыми для целей налогообложения (амортизацией по налоговому учету). До момента переоценки по сумме амортизационных отчислений возникает

налогооблагаемая временная разница. Начиная с даты переоценки, в бухгалтерском учете следует начислять два вида налоговых разниц: постоянные разницы (по сумме переоценки) и налогооблагаемые временные разницы (табл.2).

Таблица Р.2 - Расчет налоговых разниц в соответствии с ПБУ 18/02

Период	Начисленная амортизация		Налоговая разница	Сальдо по НВР на начало периода	НВР за период		Сальдо по НВР на конец периода	Постоянные разницы*
	Бухг. учет	Налог. учет			Начисление	Погашение		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2001	2500	2500	0	0				
2002	2500	8400	-5900	0	5900		5900	
2003	5250	8400	-3150	5900	5400		11300	2250
2004	5250	700	4550	11300		2300	9000	2250
2005	5250	0	5250	9000		3000	6000	2250
2006	5250	0	5250	6000		3000	3000	2250
2007	5250	0	5250	3000		3000	0	2250
Итого	31250	20000	x	x	11300	11300	x	11250

\*Постоянные разницы равны сумме переоценки (11250 рублей), деленной на оставшийся срок полезного использования. В нашем примере оставшийся срок полезного использования составляет 5 лет ( $\frac{\text{остаточная стоимость на 01.01.03}}{\text{годовая сумма амортизации после переоценки}} = \frac{26250}{5250}$ ). Сумма переоценки, отнесенная на увеличение добавочного капитала равна 11250 (22000-10750) рублей. Таким образом, величина постоянной разницы за отчетный период (1 год) будет равна 2250 (11250/5) рублей.

Начиная с даты проведения переоценки для расчета временных налоговых разниц разность между амортизацией по бухгалтерскому учету и налоговому учету (графу 4) следует уменьшать на сумму списания на расходы величины переоценки (2250 рублей), по которой будет признана постоянная разница (графа 9).

3) произведем расчет налоговых разниц по методике, предлагаемой в МСФО 12 "Налоги на прибыль"

Согласно МСФО 12 налоговые разницы рассчитываются как разница между балансовой стоимостью актива (оценкой в бухгалтерском учете) и его

налогооблагаемой базой (данные налогового учета).

В соответствии с МСФО переоценка объектов основных средств будет приводить к возникновению налоговых разниц, которые дебетуются непосредственно на счета капитала (относятся на счет учета добавочного капитала вместе с суммой переоценки). В нашем примере по сумме переоценки (11250 рублей) возникнет налогооблагаемая временная разница, которая в бухгалтерском учете будет корреспондировать со счетом, на котором накапливаются результаты переоценки основных средств из раздела "капитал". В данном случае постоянных разниц не возникнет (табл.3).

Таблица Р.3 - Расчет налоговых разниц в соответствии с МСФО 12

Отчетная дата	Балансовая стоимость		Налоговая разница	Сальдо НВР	НВР за период			
	Бухг. учет	Налог. учет			Период	Начисление	Погашение	Переоценка
01.01.2001	20000	20000	0		2000			
01.01.2002	17500	17500	0		2001			
01.01.2003	26250	9100	17150	17150	2002	5900		11250
01.01.2004	21000	700	20300	20300	2003	3150		
01.01.2005	15750	0	15750	15750	2004		4550	
01.01.2006	10500	0	10500	10500	2005		5250	
01.01.2007	5250	0	5250	5250	2006		5250	
01.01.2008	0	0	0	0	2007		5250	
Итого	х	х	х	х	х	9050	20300	11250

## Приложение Q

### Таблица Q.1 - Расходы, нормируемые в процентах от базовых показателей

№ п.п	Наименование расходов	Ссылка	Норма	Базовый показатель
1	Представительские расходы	п.2 ст.264 НК РФ	4%	Расходы на оплату труда
2	Расходы на виды рекламы, не указанные в абз. 2-4 ст.264 НК РФ	п.4 ст.264 НК РФ	1%	Выручка от реализации
3	Расходы на добровольное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение работников	п.16 ст.255 НК РФ	12%	Расходы на оплату труда
4	Расходы в виде отчислений в научные фонды по Перечню, утвержденному Правительством РФ	п.3 ст.262 НК РФ	0.5%	Валовая выручка (доходы)