

12.11.2024

**ТЕМА: Бухгалтерский учет налога на прибыль.  
(Временные налоговые разницы.  
Условный расход (доход) и текущий налог на прибыль)**

***Временные разницы и отложенный налог на прибыль***

*Временные разницы* - это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль и убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодах. Указанные разницы признаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах. Другими словами, *временные разницы — это одни и те же суммы доходов и расходов, которые учитываются как для целей бухгалтерского учета, так и налогообложения, однако в разных периодах*. Ключевым словом при этом является *одна и та же сумма доходов и расходов*.

Временные разницы при формировании налога на прибыль приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

*Отложенный налог на прибыль* - это сумма, которая увеличивает или уменьшает налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль делятся:

- на вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

*Вычитаемые временные разницы* - это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в следующих отчетных периодах. Они образуются в следующих случаях:

- при использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам в бухгалтерском и налоговом учете;
- при разных способах признания коммерческих и управленческих расходов;
- при наличии убытка, перенесенного на будущее;
- по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- других случаях.

При использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам вычитаемая временная разница возникает в том случае, если сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

**Пример 1.** По основным средствам стоимостью - 200000 руб. сроком службы - 5 лет в бухгалтерском учете амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка, а в налоговом учете - линейным способом.

В бухгалтерском учете за первый год эксплуатации основных средств сумма амортизации составит 66667 руб. ( $200000 \text{ руб.} \times 5 \text{ лет} : 15 \text{ лет}$ ), в налоговом учете - 40000 руб. ( $200000 \text{ руб.} : 5 \text{ лет}$ ). Вычитаемая временная разница составит в год 26 667 руб. ( $66667 \text{ руб.} - 40000 \text{ руб.}$ ).

Вычитаемая временная разница вследствие применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов бухгалтерском и налоговом учете возникает в том

случае, если бухгалтерском учете эти расходы списываются сразу, а в налоговом учете - постепенно.

По убытку, перенесенному на будущее, вычитаемая временная разница определяется вычитанием из всей суммы убытка суммы убытка, принятой для уменьшения налоговой базы.

**Пример 2.** Убыток организации составил в 2021 г. 50000 руб. В 2022 г. налогооблагаемая прибыль составила 30000 руб. Уменьшить налогооблагаемую прибыль организация за год может на 30000 руб. Убыток в 20000 руб. должен учитываться в бухгалтерском учете в 2022 г. в качестве временной разницы.

Вычитаемая временная разница по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) может возникнуть у организаций, признающих доходы и расходы кассовым методом.

### **Пример 3.**

В организацию, производящую натяжные потолки поступили материалы на сумму 200000 руб. во втором квартале, и в этом же квартале они были израсходованы. Оплата за материалы осуществлена в третьем квартале. При этом для целей налогообложения доходы и расходы признаются организацией кассовым методом.

В бухгалтерском учете стоимость использованных материалов списывается на себестоимость продукции во втором квартале, а в налоговом учете стоимость материалов признается в качестве расходов в третьем квартале. В этих условиях стоимость списанных материалов в 200000 руб. во втором квартале будет учтена в качестве вычитаемой временной разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в следующих отчетных периодах:

Налогооблагаемые временные разницы - это доходы и расходы, увеличивающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают:

- при использовании различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете (когда сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете);
- различных способах признания выручки и процентных доходов в бухгалтерском и налоговом учете в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- прочих аналогичных случаях.

**Пример 4.** Организация, признающая доходы и расходы кассовым методом, отгрузила продукции в первом квартале на 400 000 руб. Платежи поступили : в первом квартале — на 350 000 руб., во втором квартале — на 50 000 руб. В бухгалтерском учете должна быть отражена вся сумма выручки от продажи продукции, а в налоговом учете только фактически поступившие платежи. Недополученная часть выручки (50 000 руб.) отражается в бухгалтерском учете как налогооблагаемая временная разница.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, подлежащего к уплате в следующих отчетных периодах.

***Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства***

Отложенный налоговый актив - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в следующих отчетных периодах. Сумму отложенного налогового актива определяют умножением вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль - формула (1).

$$ОНА = ВРв * Спр : 100,$$

(1)

где ОНА - отложенное налоговое обязательство, руб.;

ВРв - вычитаемые временные разницы, руб.

Спр - налоговая ставка налога на прибыль, %

В бухгалтерском учете сумма отложенного налогового актива отражается бухгалтерской проводкой: Дт 09 / «ОНА» - Кт 68

**Пример 5.** По данным примера 6 вычитаемая временная разница, образовавшаяся вследствие применения различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, составила в первом квартале 6 667 руб. Отложенный налоговый актив составляет 1333 руб. (6667 руб. x 20 %).

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы».

По отложенному налоговому активу в 1333 руб. может быть составлена бухгалтерская проводка: Дт 09 «ОНА» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

По кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

*Отложенные налоговые обязательства* - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в последующие отчетные периоды. Они признаются в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенных налоговых обязательств определяется по формуле (22).

$$\text{ОНО} = \text{ВРв} * \text{Спр} : 100, \quad (2)$$

где ОНО - величина отложенных налоговых обязательств, руб.;

ВРв - налогооблагаемые временные разницы, руб. ;

Спр. - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

В бухгалтерском учете отложенные налоговые обязательства оформляются бухгалтерскими проводками: Дт 68 - Кт 77 / «ОНО»

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства: Дт 77 «ОНО» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

*Отложенные налоговые обязательства и отложенный налоговый актив могут возникнуть только по временным разницам.*

**Пример 6.** По данным примера 9 налогооблагаемая временная разница составила 50000 руб. Величина отложенного налогового обязательства составит 10000 руб. (50000 руб. x 20 %). Возникновение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью: Дт 68 Кт 77 / «ОНО».

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств осуществляют по видам активов и обязательств, по которым возникла налогооблагаемая временная разница.

### ***Условный расход (доход) и текущий налог на прибыль***

Условный расход или условный доход - это сумма налога на прибыль или убытка, исчисляемая по бухгалтерской прибыли или убытку. Величину условного дохода или расхода определяют умножением суммы бухгалтерской прибыли или убытка на ставку налога на прибыль.

**Пример 7.** По данным бухгалтерского учета сумма прибыли за первый квартал 2023 года составила 100 000 руб.

Условный расход составит 20000 руб. (100 000 руб. x 20 %).

В бухгалтерском учете сумму начисленного условного расхода по налогу на прибыль отражают:

Дт 99 / «Условные расходы по налогу на прибыль» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

Сумма начисленного условного дохода отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 99, субсчет «Условные доходы по налогу на прибыль».

Текущий налог на прибыль - это налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде. Исчисляют его исходя из величины условного расхода, скорректированного на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отчетного периода. Текущий налоговый убыток - это налог на прибыль, исчисляемый исходя из условного дохода и указанных корректирующих величин.

Формула начисления налога на прибыль и отражение его в бухгалтерском учете проводится по формуле (3):

$$\pm Н пр = \pm Ур (Уд) + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО, \quad (3)$$

где + Н пр - текущий налог на прибыль, руб.;

- Нпр - текущий налоговый убыток, руб.;

+ Ур - условный расход по налогу на прибыль, исчисленный по прибыли, полученной в системе бухгалтерского учета, руб.;

- Уд - условный доход по налогу на прибыль, исчисленный по убытку, полученному в системе бухгалтерского учета, руб.

***Условный расход по налогу на прибыль рассчитывается по формуле (4).***

$$+ Ур = + П бал * Спр : 100, \quad (4)$$

где Ур - условный расход по налогу на прибыль, руб.;

Пбал - балансовая прибыль, исчисленная по правилам бухгалтерского учета, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

***Условный доход по налогу на прибыль рассчитывается по формуле (5).***

$$- Уд = - Убал * Спр : 100, \quad (5)$$

Где Уд - условный доход по налогу на прибыль, руб.;

Убал. - балансовый убыток, исчисленный по правилам бухгалтерского учета, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Пример 13. ООО «Проф - Инфо» произвело фактические представительские расходы (по нарастающей с начала года), данные по которым приведены в таблице 4.

Таблица 4 - Представительские расходы, руб.

Период	Представительские расходы	ФОТ	Норматив представительских расходов	Увеличение налогооблагаемой базы
Квартал	24 000	200 000	8 000	+ 16 000
Полугодие	26 000	400 000	16 000	+ 10 000
9 месяцев	28 000	200 000	24 000	+ 14 000
Год	30 000	800 000	32 000	-

В бухгалтерском учете для отражения постоянного налогового обязательства будут произведены следующие бухгалтерские проводки:

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 3 200 руб. (16 000 руб. \* 0,2)

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 2 000 руб. (10 000 руб. \* 0,2)

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 2 800 руб. (14 000 руб. \* 0,2)