****

**Финансовый анализ и управление налоговыми рисками**

Балансовый метод налога на прибыль

**Материал подготовлен Бурдиной А. А.**

**Москва 2022**

**Как рассчитать отложенные налоги по ПБУ 18/02 балансовым методом**

После сальдирования временных разниц компания получает одну либо вычитаемую, либо налогооблагаемую разницу. Далее рассчитайте отложенный налог.

Если умножите вычитаемую временную разницу на ставку налога на прибыль, то получите отложенный налоговый актив (далее – ОНА). Если налогооблагаемую разницу – то отложенное налоговое обязательство (далее – ОНО). Такой порядок прописан в [пункте 14](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M6A2MF/) ПБУ 18/02:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Отложенный налоговый актив | = | Вычитаемая временная разница | × | Ставка налога на прибыль |
| Отложенное налоговое обязательство | = | Налогооблагаемая временная разница | × | Ставка налога на прибыль |

Далее отложенный налог на конец текущего отчетного периода сравните с отложенным налогом на начало отчетного периода. Бухгалтер получит либо расход, либо доход по отложенным налогам.

**Таблица. Как определить расход или доход по отложенным налогам**

|  |  |
| --- | --- |
| Что произошло | Что возникает |
| Увеличилось ОНО | Расход по отложенным налогам |
| Уменьшился ОНА |
| Увеличился ОНА | Доход по отложенным налогам |
| Уменьшился ОНО |

Если считали разницы по разным ставкам налога на прибыль или по разным группам, то и отложенные налоги ОНА и ОНО отражайте отдельными проводками. Лишь на стадии отражения в отчете о финансовых результатах покажите отложенные налоги общей суммой. Такой порядок следует из [пункта 19](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M9I2N5/) ПБУ 18/02.

Отложенные налоги по операциям отразите на прежних счетах [09](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M7E2ML/) «Отложенный налоговый актив» и [77](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M782N0/) «Отложенное налоговое обязательство». Корреспондирующий счет зависит от способа расчета текущего налога. Если компания решила его считать по данным декларации, то делайте проводку в корреспонденции со [счетом 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/) «Прибыли и убытки» ([абз. 4 п. 14 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2N923PP/), [п. 5 Рекомендации БМЦ от 26.04.2019 № Р-102/2019-КпР](https://www.1gl.ru/#/document/97/475128/dfasv813sk/)). Если считаете текущий налог по данным бухучета, отражайте отложенный налог в корреспонденции со [счетом 68](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00MB02NA/) «Расчеты по налогу на прибыль».

Если отложенные налоги возникли по операциям, которые не влияют на бухгалтерскую прибыль или убыток, то ОНО/ОНА будут корреспондировать со счетом 83 «Добавочный капитал» или 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

**Таблица. Какими проводками отражать отложенный налог**

| **Показатель** | **Бухучет** | **Налоговый учет** | **Тип разниц** | **Проводки, если результаты операций** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **влияют на бухгалтерскую прибыль или убыток** | **отражаются на счете 83 или 84** |
| Актив | Меньше | Больше | Вычитаемая налоговая разница | **Дебет 09 Кредит 99 (68)*** отражен ОНА;

**Дебет 99 (68) Кредит 09*** погашен ОНА
 | **Дебет 09 Кредит 83 (84)*** отражен ОНА;

**Дебет 83 (84) Кредит 09*** погашен ОНА
 |
| Обязательство | Больше | Меньше |
| Актив | Больше | Меньше | Налогооблагаемая разница | **Дебет 99 (68) Кредит 77*** отражено ОНО;

**Дебет 77 Кредит 99 (68)*** погашено ОНО
 | **Дебет 83 (84) Кредит 77*** отражено ОНО;

**Дебет 77 Кредит 83 (84)*** погашено ОНО
 |
| Обязательство | Меньше | Больше |

Выбор конкретной проводки зависит от того, какие разницы компания отражала на конец прошлого отчетного периода. Всего возможны четыре ситуации, которые представлены в таблице ниже.

**Таблица. Какими проводками отразить отложенный налог, если операции влияют на бухгалтерскую прибыль или убыток и если компания считает текущий налог по данным декларации**

| **На конец прошлого отчетного периода компания отразила** | **По итогам отчетного периода** |
| --- | --- |
| **ОНА вырос** | **ОНА уменьшился** | **ОНО выросло** | **ОНО уменьшилось** |
| ОНА | **Дебет 09 Кредит 99**– доначислен ОНА в части, которая превышает уже сформированный ОНА | **Дебет 99 Кредит 09**– погашен ОНА в части, в которой остаток ОНА больше, чем только что сформированный ОНА | **Дебет 99 Кредит 09**– погашен ОНА;**Дебет 99 Кредит 77**– начислено ОНО в части, которая превышает погашенный ОНА   |
| ОНО | **Дебет 77 Кредит 99**– погашено ОНО;**Дебет 09 Кредит 99**– начислен ОНА в части, которая превышает ОНО   | **Дебет 99 Кредит 77**– начислено ОНО в части, в которой новое ОНО превышает ОНО за прошлый период | **Дебет 77 Кредит 99**– погашено ОНО в части, в которой остаток ОНО больше, чем только что сформированный ОНА |

**Таблица. Какими проводками отразить отложенный налог, если операции влияют на бухгалтерскую прибыль или убыток и если компания считает текущий налог по данным бухучета**

| **На конец прошлого отчетного периода компания отразила** | **По итогам отчетного периода** |
| --- | --- |
| **ОНА вырос** | **ОНА уменьшился** | **ОНО выросло** | **ОНО уменьшилось** |
| ОНА | **Дебет 09 Кредит 68**– доначислен ОНА в части, которая превышает уже сформированный ОНА | **Дебет 68 Кредит 09**– погашен ОНА в части, в которой остаток ОНА больше, чем только что сформированный ОНА | **Дебет 68 Кредит 09**– погашен ОНА;**Дебет 68 Кредит 77**– начислено ОНО в части, которая превышает погашенный ОНА |
| ОНО | **Дебет 77 Кредит 68**– погашено ОНО;**Дебет 09 Кредит 68**– начислен ОНА в части, которая превышает ОНО   | **Дебет 68 Кредит 77**– начислено ОНО в части, в которой новое ОНО превышает ОНО за прошлый период | **Дебет 77 Кредит 68**– погашено ОНО в части, в которой остаток ОНО больше, чем только что сформированный ОНА |

Отложенные налоги по операциям, которые не влияют на бухгалтерскую прибыль или убыток, при любом способе расчета текущего налога отразите в корреспонденции со счетом [83](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4A2MI/) «Добавочный капитал» или [84](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4S2ML/) «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

**Таблица. Какими проводками отразить отложенный налог, если операции влияют на добавочный капитал или нераспределенную прибыль**

| **На конец прошлого отчетного периода компания отразила** | **По итогам отчетного периода компания сформировала** |
| --- | --- |
| **ОНА в большей сумме, чем в предыдущем периоде** | **ОНА в меньшей сумме, чем в предыдущем периоде** | **ОНО в большей сумме, чем в предыдущем периоде** | **ОНО в меньшей сумме, чем в предыдущем периоде** |
| ОНА | **Дебет 09 Кредит 83 (84)**– доначислен ОНА в части, которая превышает уже сформированный ОНА | **Дебет 83 (84) Кредит 09**– погашен ОНА в части, в которой остаток ОНА больше, чем только что сформированный ОНА | **Дебет 83 (84) Кредит 09**– погашен ОНА;**Дебет 83 (84) Кредит 77**– начислено ОНО в части, которая превышает погашенный ОНА |
| ОНО | **Дебет 77 Кредит 83 (84)**– погашено ОНО;**Дебет 09 Кредит 83 (84)**– начислен ОНА в части, которая превышает ОНО   | **Дебет 83 (84) Кредит 77**– начислено ОНО в части, в которой новое ОНО превышает ОНО за прошлый период | **Дебет 77 Кредит 83 (84)**– погашено ОНО в части, в которой остаток ОНО больше, чем только что сформированный ОНА |

Суммарное изменение ОНА и ОНО по каждому из видов операций за текущий период образует отложенный налог на прибыль ([п. 20 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00MAM2NB/)). Но компания сама определяет, как отражать в отчетности суммы ОНА и ОНО: развернуто или сальдировано. Нельзя сворачивать отложенные налоги только, если компания формирует несколько налоговых баз ([п. 19 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M9I2N5/)).

Если у компании были операции по счету [83](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4A2MI/) или [84](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4S2ML/), то у нее также будет два показателя отложенного актива. Первый – по операциям на [счете 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/) – будет участвовать в формировании расхода по налогу на прибыль, который уменьшит (или увеличит) прибыль до налогообложения. Второй показатель – по операциям на счете [83](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4A2MI/) или [84](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4S2ML/) – уменьшит совокупный финансовый результат.

* **АКТУАЛЬНАЯ РЕДАКЦИЯ**

**Как начислять налог на прибыль и учитывать разницы по ПБУ 18/02**

С 2020 года применяйте новые правила учета разниц по [ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00MFQ2NB/). Теперь разницы можно считать общей суммой на конец отчетного периода, сравнивая балансовую стоимость активов/обязательств и их налоговую стоимость, а не в разрезе конкретных доходов и расходов.

Организации должны [рассчитывать](https://www.1gl.ru/#/document/16/63903/) и [перечислять в бюджет](https://www.1gl.ru/#/document/16/70967/) авансы и налог на прибыль за каждый отчетный или налоговый период, если применяют общий режим. При этом начисление и уплату налога надо отразить в бухучете, как и любой другой [факт хозяйственной жизни](https://www.1gl.ru/#/document/113/4199/we235/). Делать это нужно с учетом требований [ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2GU23JM/). Только так можно устранить те расхождения, которые есть в бухгалтерском и налоговом учете.

**Кто применяет ПБУ 18/02**

Применять [ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2GU23JM/) обязаны все плательщики налога на прибыль ([п. 1 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00LVS2MC/)). Не применять [ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2GU23JM/) могут:

* кредитные организации ([п. 1 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00LVS2MC/));
* организации государственного сектора ([п. 1 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00LVS2MC/));
* организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухучета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность ([п. 2 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M262MM/)).

Такие компании отражают в бухучете налог или авансовый платеж на основании декларации. Поскольку источником уплаты налога является прибыль, начисляйте его в корреспонденции с дебетом [счета 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/):

**Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»**

* начислен налог на прибыль или авансовый платеж за налоговый/отчетный период.

Для таких компаний расход по налогу на прибыль в отчете о финансовых результатах будет равен текущему налогу по декларации, поскольку они не обязаны учитывать отложенный налог.

Налог на прибыль начисляется нарастающим итогом с начала года. В случае убытка возможна ситуация, когда аванс за следующий отчетный период (например, полугодие) будет меньше, чем за предыдущий (например, I квартал). Тогда в бухучете отразите сторно:

**Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»**

* сторнирована ранее начисленная сумма авансовых платежей по налогу на прибыль

**ПРИМЕР**

**Пример отражения в бухучете ежемесячных авансовых платежей. Организация не применяет ПБУ 18/02 и по итогам года получила убыток**

Организация «Альфа» рассчитывает ежемесячные авансовые платежи исходя из прибыли предыдущего квартала. Ежемесячный аванс в I квартале равен ежемесячному платежу в IV квартале прошлого года. Он составил 50 000 руб. Эту сумму организация перечисляла в бюджет 27 января, 28 февраля и 28 марта. Бухгалтер «Альфы» делал в учете проводку:

**Дебет 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 51**

* 50 000 руб. – перечислен авансовый платеж по налогу на прибыль за текущий месяц.

По итогам I квартала «Альфа» получила прибыль в размере 900 000 руб. Размер квартального авансового платежа по налогу на прибыль – 180 000 руб. (900 000 руб. × 20%). По итогам I квартала организация должна доплатить в бюджет:

180 000 руб. – 50 000 руб. × 3 мес. = 30 000 руб.

31 марта бухгалтер сделал в учете запись:

**Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»**

* 180 000 руб. – начислен авансовый платеж по налогу на прибыль за I квартал.

Сумма ежемесячного авансового платежа на II квартал составляет:
900 000 руб. × 20% : 3 мес. = 60 000 руб.

26 апреля организация перечислила в бюджет ежемесячный авансовый платеж за апрель и доплату по итогам I квартала:
30 000 руб. + 60 000 руб. = 90 000 руб.

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 51**

* 30 000 руб. – перечислен авансовый платеж по налогу на прибыль за I квартал с учетом ранее уплаченных сумм;

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 51**

* 60 000 руб. – перечислен ежемесячный авансовый платеж по налогу на прибыль за апрель.

Аналогичные проводки по 60 000 руб. бухгалтер «Альфы» сделал 29 мая и 28 июня при уплате аванса за май и июнь.

В полугодии прибыль «Альфы» составила 2 200 000 руб. Сумма аванса по налогу на прибыль равна 440 000 руб. (2 200 000 руб. × 20%). По итогам полугодия организация должна доплатить в бюджет:
440 000 руб. – 50 000 руб. × 3 мес. – 30 000 руб. – 60 000 руб. × 3 мес. = 80 000 руб.

30 июня бухгалтер сделал в учете запись:

**Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»**

* 260 000 руб. (440 000 руб. – 180 000 руб.) – доначислен аванс по налогу на прибыль за полугодие.

Сумма ежемесячного авансового платежа на III квартал составляет:
(2 200 000 руб. – 900 000 руб.) × 20% : 3 мес. = 86 666,67 руб.

28 июля организация перечислила в бюджет ежемесячный авансовый платеж за июль и доплату по итогам первого полугодия:
80 000 руб. + 86 666 руб. = 166 666 руб.

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 51**

* 80 000 руб. – перечислен аванс по налогу на прибыль за полугодие с учетом ранее уплаченных сумм;

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 51**

* 86 666 руб. – перечислен ежемесячный аванс за июль.

Аналогичные проводки на 86 666 руб. и 86 668 руб. бухгалтер «Альфы» сделал 28 августа и 28 сентября при уплате аванса за август и сентябрь.

За 9 месяцев прибыль «Альфы» составила 2 900 000 руб. Сумма авансового платежа по налогу на прибыль равна 580 000 руб. (2 900 000 руб. × 20%). 30 сентября бухгалтер сделал в учете запись:

**Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»**

* 140 000 руб. (580 000 руб. – 260 000 руб. – 180 000 руб.) – доначислен аванс по налогу на прибыль за 9 месяцев.

Суммы ежемесячных авансов на IV квартал текущего года и на I квартал следующего года составляют:
(2 900 000 руб. – 2 200 000 руб.) × 20% : 3 мес. = 46 666,67 руб.

По итогам 9 месяцев с учетом ранее перечисленных авансов у организации возникла переплата в размере:

150 000 руб. + 30 000 руб. + 180 000 руб. + 80 000 руб. + 260 000 руб. – 580 000 руб. = 120 000 руб.

Поэтому в течение IV квартала (до 28 декабря) «Альфа» должна перечислить в бюджет только разницу между суммой начисленного аванса и излишне уплаченной суммой налога в размере:

140 000 руб. – 120 000 руб. = 20 000 руб.

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 51**

* 20 000 руб. – перечислен аванс по налогу на прибыль за IV квартал.

По итогам года «Альфа» получила убыток в размере 300 000 руб. В связи с этим бухгалтер сторнирует ранее начисленные суммы авансов по налогу на прибыль:

**Дебет 99 Кредит 90-9 (91-9)**

* 300 000 руб. – отражен убыток, полученный по итогам года;

**Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»**

* 580 000 руб. – сторнированы ранее начисленные авансы по налогу на прибыль.

Перечисленные в течение года авансы по налогу на прибыль образуют переплату. Ее можно зачесть в счет будущих платежей или вернуть из бюджета.

**СИТУАЦИЯ**

**Надо ли применять ПБУ 18/02, если основная деятельность компании облагается по нулевой ставке налога на прибыль или ЕНВД, а доля доходов, облагаемых по ставке 20 процентов, мала**

Да, надо, поскольку нельзя отказаться от применения ПБУ 18/02 из-за несущественности сумм разниц.

Организация обязана вести раздельный учет доходов и расходов по деятельности, которая облагается по нулевой ставке налога на прибыль и по которой применяет обычную ставку 20 процентов. Расходы, которые она не может непосредственно отнести на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов ([п. 1](https://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZA01N2C380/) ст. 272 НК, [письмо Минфина от 22.11.2018 № 03-03-06/1/84392](https://www.1gl.ru/#/document/99/551805081/)). Следовательно, организация может определить налоговую стоимость активов и обязательств, относящихся к деятельности со ставкой налога на прибыль 20 процентов, чтобы сравнить ее с бухгалтерской стоимостью.

Если организация решит не отражать разницы по ПБУ 18/02 в связи с их несущественностью, то ей грозят претензий от аудиторов. Поскольку ОНО и ОНА отражаются в отдельных строках бухгалтерского баланса, то, не заполнив их, организация исказит их более чем на 10 процентов. Это нарушение считается грубым, за которое предусмотрены налоговые и административные штрафы.материал

Компания, которая решила не вести учет разниц в силу их незначительности, в споре с аудиторами или налоговиками может сослаться на требовании рациональности ([п. 6 ПБУ 1/2008](https://www.1gl.ru/#/document/99/902126008/ZAP2EEO3IA/)). Так, если она докажет, что затраты на формирование ОНА и ОНО превышают полезность и ценность этой информации, то ей удастся отстоять свое право не применять ПБУ 18/02.

**Новый порядок с 2020 года**

С отчетности за 2020 год организации обязаны считать разницы по [ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2GU23JM/) по новым правилам ([п. 2 приказа Минфина от 20.11.2018 № 236н](https://www.1gl.ru/#/document/99/420332842/)). Их суть заключается в том, чтобы считать разницы не в разрезе отдельных доходов и расходов, а в целом по видам активов и обязательств. Этот способ называют балансовым, поскольку бухгалтер сравнивает балансовую стоимость актива или обязательства и его стоимость для целей налогообложения ([п. 8 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M6U2MJ/)).

Важное изменение [ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2GU23JM/) в том, что ввели новый показатель отчетности – расход (доход) по налогу на прибыль. Он – главная характеристика налогообложения прибыли организации с точки зрения бухучета, поэтому используется повсеместно в мире и закреплен в МСФО (IAS 12) «Налоги на прибыль» (введен в действие  на территории [России приказом Минфина от 28.12.2015 № 217н](https://www.1gl.ru/#/document/99/420332842/)). Расход по налогу на прибыль вычитается из прибыли до налогообложения при расчете чистой прибыли за период.

В целом учет по новым правилам проще. Во-первых, теперь нужно учитывать разницы не пообъектно, а по видам активов и обязательств, что не так трудоемко. Во-вторых, разницы нужно считать не на момент совершения операции, а на конец отчетного периода. В-третьих, нет необходимости квалифицировать разницы. Возникающая разница между бухгалтерской стоимостью активов/обязательств и их налоговой стоимостью – всегда временная разница, что резко снижает риск ошибок.

Основной минус балансового метода – нельзя не вести налоговый учет. Если при расчете разниц в разрезе  доходов и расходов организации могли трансформировать данные бухучета в налоговый учет, то при балансовом методе так сделать не получится.

Формально метод в разрезе доходов и расходов не запрещен и после 1 января 2020 года. В частности, в пунктах [14](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M6A2MF/) и [15](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M6S2MI/) ПБУ 18/02 приведены примеры, в которых разницы считают в разрезе начисленной амортизации (то есть расхода), а не стоимости основного средства в обоих видах учета, как нужно было при балансовом методе. Кроме того, в [пункте 3](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M3A2MS/) ПБУ 18/02 прямо указано, что информация о постоянных и временных разницах может формироваться в бухучете на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухучета. То есть в разрезе отдельных доходов и расходов, как было раньше. Минфин в [информационном сообщении от 28.12.2018 № ИС-учет-13](https://www.1gl.ru/#/document/99/552083303/) также допустил такой способ учет разниц.

Прежний порядок определения разниц не повлияет на расчет отложенных налогов и не исказит сумму налога на прибыль. Она в любом случае будет равна сумме налога по декларации. Данные бухгалтерской отчетности организация также не исказит, поскольку сможет и прежним методом выявить итоговую сумму отложенных налогов. Однако из-за отсутствия регистров временных разниц по балансовому способу организация рискует получить замечания аудиторов.

**ВНИМАНИЕ**

**Не задваивайте разницы**

Компании, которые считают разницы в разрезе доходов и расходов, не определяют их в конце отчетного периода при сравнении стоимости актива или обязательства. Или сравниваем доходы и расходы, или балансовую стоимость с налоговой стоимостью

**Балансовый метод расчета временных разниц**

[ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2GU23JM/) не предписывает выводить разницу по каждому активу и обязательству в отдельности. Есть требование в аналитическом учете учитывать временные разницы дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла разница ([п. 3 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M3A2MS/)). Например, по основным средствам, нематериальным активам, товарам, кредиторской задолженности и т. д. ([п. 6 Рекомендации БМЦ от 11.12.2019 № Р-109/2019-КпР](https://www.1gl.ru/#/document/97/475799/dfas4xqwyr/)). Такой аналитикой может быть налоговый регистр учета временных разниц.

Примеры временных разниц есть в [пункте 11](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M922N3/) ПБУ 18/02. В частности, они возникают из-за разных правил:

* оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов;
* формирования себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг;
* признания доходов и расходов при продаже основных средств;
* создания резервов;
* отражения процентов по кредитам и займам;
* учета убытка, переоценки и признания оценочных обязательств.

**Регистр учета временных разниц**

Чтобы рассчитать отложенный налог, сформируйте регистр учета временных разниц. Рекомендации по его составлению выпустил фонд «НГРБУ "Бухгалтерский методологический центр"» ([Рекомендация от 11.12.2019 № Р-109/2019-КпР](https://www.1gl.ru/#/document/97/475799/)). Регистр представляет собой таблицу, графы которой содержат следующую информацию.

**Перечень видов активов и обязательств.** Составьте список по данным бухучета. Если активов и обязательств немного, можно сравнивать стоимость по статьям баланса. Иначе стоит выделить более мелкие его составляющие.

Отдельными строками покажите активы и обязательства, по которым проводили операции, не влияющие на бухгалтерскую прибыль или убыток. Это те операции, которые не затрагивают [счет 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/) «Прибыли и убытки», а отражаются на счетах [83](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4A2MI/) «Добавочный капитал» или [84](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4S2ML/) «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Отложенный налог по ним отражают другими проводками и в отчетности показывают отдельной строкой ([п. 20 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00MAM2NB/)).

Показательный пример такой операции – переоценка основных средств, результаты которой отражаются по [счету 83](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4A2MI/) «Добавочный капитал». Другой пример – корректировка показателей отчетности в связи с изменением учетной политики, которая отражается по [счету 84](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4S2ML/) «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Также включите в перечень иные объекты налогового учета, чья стоимость отличается от нулевой, но которые не признаются в бухучете ([п. 3 Рекомендации БМЦ от 11.12.2019 № Р-109/2019-КпР](https://www.1gl.ru/#/document/97/475799/dfas46ofti/)). Пример такого объекта – убыток от реализации амортизируемого имущества. Его балансовая стоимость равна нулю, а налоговая стоимость – величина убытка. Другой пример – резерв на ремонт основных средств в налоговом учете, если компания не создает аналогичный в бухгалтерском учете. Балансовая стоимость такого объекта равна нулю, а налоговая стоимость – величина созданного резерва.

Виды активов и обязательств сгруппируйте так, чтобы они облагались по одной ставке и не было запретов на взаимозачет прибылей и убытков. Если есть другие ставки или запреты, временные разницы по разным группам нужно считать отдельно. Суммировать их нельзя.

К примеру, убыток от деятельности обслуживающих производств и хозяйств организация вправе погасить только за счет прибыли от этой же деятельности ([ст. 275.1 НК](https://www.1gl.ru/#/document/99/542653304/ZAP1JQQ38K/)). Значит, временную разницу по убытку от этой деятельности учитываем отдельно от других временных разниц. Такая же ситуация с убытками от операций с необращающимися ценными бумагами.

Или, например, если организация платит налог на прибыль в нескольких регионах, где применяются различные ставки налога на прибыль. Тогда временные разницы, относящиеся к разным подразделениям, также надо считать отдельно.

Если же у организации не было операций по счету [83](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4A2MI/) или [84](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4S2ML/), нет обособленных подразделений в других регионах, нет операций с отдельной налоговой базой или запретом признавать убытки, то она вправе считать разницу одной суммой по всей таблице ([п. 16 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M7E2ML/)). Сальдированная разница прямо предусмотрена [пунктом 19](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M9I2N5/) ПБУ 18/02, кроме случаев, когда налогоплательщик обязан формировать отдельные налоговые базы.

**Балансовая стоимость.** Это стоимость актива или обязательства по данным бухучета. Ее указывайте свернуто. К примеру, основные средства отражайте по остаточной стоимости. Товары и материалы – за минусом стоимости резерва под обесценение. Дебиторскую задолженность – за вычетом резерва по сомнительным долгам.

**Стоимость для целей налогообложения.** Для актива – это сумма, которую компания признает в налоговых расходах будущих периодов при его продаже или ином выбытии. Например, стоимость амортизируемого имущества для целей налогообложения равна его остаточной стоимости, которая уменьшит выручку от потенциальной продажи ([подп. 1 п. 1 ст. 268 НК](https://www.1gl.ru/#/document/99/542653304/ZAP23VS3IR/)).

Стоимость обязательства для целей налогообложения – это сумма, которая, наоборот, не будет вычитаться из налогооблагаемой прибыли будущих периодов при выбытии ресурсов во исполнение этого обязательства. Например, если организация погасит кредиторскую задолженность на сумму 1 млн руб., то организация не признает ее налоговым расходом. А вот если компания отдаст в счет этого долга вексель на сумму 1,05 млн руб., то дисконт в размере разницы 50 тыс. руб. она признает в налоговых расходах, если докажет его обоснованность.

Учтите, что для расчета временных разниц значение имеет влияние актива или обязательства только на будущие финансовые результаты. Балансовый метод не учитывает разницу в учете, которая была в прошлом.

К примеру, организация намерена выплатить в конце года премию руководителю, которая по [статье 270](https://www.1gl.ru/#/document/99/420332842/) НК не уменьшит налогооблагаемую прибыль. В бухгалтерском учете организация создала резерв под выплату премий в размере 500 тыс. руб. Стоимость обязательства по выплате премий для целей налогообложения составит также 500 тыс. руб., поскольку эта сумма не будет вычитаться из налогооблагаемой прибыли  будущих периодов при оплате премии. Разниц не возникает. Тот факт, что при создании резерва в бухучете компания уже учла в расходах отчисления на него, не имеет значения, поскольку он касается прошлого периода.

Примеры, как определить налоговую стоимость актива или обязательства, есть в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», который введен в действие  на территории [России приказом Минфина от 28.12.2015 № 217н](https://www.1gl.ru/#/document/99/420332842/). Один из них следующий ([п. 8](https://www.1gl.ru/#/document/99/551789832/ZAP22MC3F6/)). Краткосрочные обязательства включают задолженность по начисленным расходам балансовой стоимостью 100. Если относящиеся к ней расходы будут вычитаться в налоговых целях на основе кассового метода, то налоговая стоимость обязательства равна нулю. Если же расходы по обязательству  уже были приняты к вычету в налоговых целях, то его налоговая стоимость равна 100.

**Временная разница.** Если балансовая стоимость актива больше налоговой, то это налогооблагаемая разница, если меньше, то вычитаемая ([п. 11 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M922N3/)). По обязательствам наоборот.

**Активы**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Бухгалтерская стоимость | > | Налоговая стоимость | = | Налогооблагаемая разница |
|   |   |   |   |   |
|  Бухгалтерская стоимость |  < |  Налоговая стоимость |  = |  Вычитаемая разница |

**Обязательства**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Бухгалтерская стоимость | > | Налоговая стоимость | = | Вычитаемая разница |
|  |  |  |  |  |
| Бухгалтерская стоимость | < | Налоговая стоимость | = | Налогооблагаемая разница |

Если актив или обязательство в отчетном периоде выбыло, списывать накопленные по нему ОНА и ОНО не нужно. На конец периода при расчете разницы выбывшие активы и обязательства просто не будут участвовать в сравнении.

**СИТУАЦИЯ**

**Какая возникает разница – временная или постоянная, если после перехода с УСН на ОСНО основное средство списано в налоговом учете, а в бухгалтерском – амортизируется**

Возникает временная разница.

Все разницы между балансовой стоимостью актива/обязательства и его стоимостью для целей налогообложения признаются временными ([п. 8 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M6U2MJ/)). Если на упрощенке организация списала всю стоимость основного средства, то после перехода на общий режим его стоимость для целей налогообложения равна нулю, а для бухгалтерского учета – остаточной стоимости. В этом случае организация отражает налогооблагаемую временную разницу, которая образует ОНО.

Тот факт, что налоговую стоимость объекта списали в период применения упрощенного, а не общего режима, не влияет на квалификацию разниц. Тем более что в МСФО стандарт IAS 12, к которому приблизили ПБУ 18/02, называется «Налоги на прибыль». То есть он распространяется на любые налоги с прибыли, будь то налог на прибыль или налог при упрощенной системе.

Учтите, что если при применении УСН компания не списала в расходы стоимость основного средства, которое приобрела до перехода на спецрежим, то при возврате на ОСНО необходимо определить его остаточную стоимость ([п. 3](https://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00MFQ2NB/) ст. 346.16, [п. 3](https://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP2ELE3KC/) ст. 346.25 НК).

**​Расход по налогу на прибыль**

Чтобы рассчитать расход по налогу на прибыль, в первую очередь определитесь, как будете определять текущий налог на прибыль: по данным бухучета или декларации ([п. 22 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M6Q2MH/)). В любом случае сумма будет одна и та же и равна налогу в декларации ([п. 21 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00MB82NE/)). Однако выбор влияет на то, какими проводками бухгалтер отразит текущий и отложенные налоги. Свое решение закрепите в учетной политике для целей налогообложения.

**Вариант 1. Текущий налог считаем по данным декларации**

Считать текущий налог по данным декларации – самый простой вариант. В этом случае возьмите налог на прибыль из декларации и отразите его проводкой:

**Дебет 99 Кредит 68**

* отражен текущий налог на прибыль по данным декларации.

Текущий налог в сумме с отложенным налогом по операциям через [счет 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/) образует расход по налогу на прибыль. В Отчете о финансовых результатах он уменьшает (увеличивает) прибыль до налогообложения:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Отложенный налог | = | Расход по отложенным налогам (увеличение ОНО или уменьшение ОНА по операциям через [счет 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/)) | – | Доход по отложенным налогам (уменьшение ОНО или увеличение ОНА по операциям через [счет 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/)) |

В итоге расход (доход) по налогу на прибыль определите по следующей формуле:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Расход (доход) по налогу на прибыль | = | Текущий налог на прибыль | + | Отложенный налог на прибыль |

**Вариант 2. Текущий налог считаем по данным бухучета**

Считать текущий налог по данным бухучета сложнее, чем брать его из декларации. По сути это прежний вариант расчета текущего налога, поскольку в нем ничего не меняется. Конечно, кроме самого способа расчета разниц. В этом случае для расчета постоянных разниц также нужно сформировать отдельный налоговый регистр.

Для расчета текущего налога на прибыль рассчитайте:

* условный расход или доход, который равен сумме бухгалтерской прибыли, умноженной на ставку налога на прибыль;
* постоянный налоговый расход или доход, который равен постоянной разнице, умноженной на ставку налога на прибыль.

Далее используйте следующую формулу:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Текущий налог на прибыль | = | Условный расход (– условный доход) | + | ПНР (– ПНД) | + | Увеличение ОНА или уменьшение ОНО по операциям через [счет 68](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00MB02NA/) | – | Увеличение ОНО или уменьшение ОНА по операциям через [счет 68](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00MB02NA/) |

 Если подставить эту формулу в расчет расхода по налогу на прибыль, то изменение ОНА и ОНО сократится между собой:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Расход по налогу на прибыль | = | Текущий налог на прибыль | + | Расход по отложенным налогам (увеличение ОНО или уменьшение ОНА по операциям через [счет 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/)) | – | Доход по отложенным налогам (увеличение ОНА или уменьшение ОНО по операциям через [счет 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/)) |

 В итоге мы получим, что расход по налогу на прибыль можно найти по следующей формуле, что подтверждает [пункт 7](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M4E2MK/) практического примера в приложении к ПБУ 18/02:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Расход по налогу на прибыль | = | Условный расход (– условный доход) | + | ПНР (– ПНД) |

**ПРИМЕР**

**Пример расчета временных разниц балансовым методом**

Организация «Альфа» применяет [ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2GU23JM/) и определяет разницы ежеквартально. Обособленных подразделений нет, так же как и операций, которые облагаются по иным ставкам или по которым нужно считать отдельную налоговую базу. На начало отчетного периода у компании было отражено сальдо по дебету [счета 09](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M7E2ML/) «Отложенные налоговые активы» – 6000 руб. Расходы, не принимаемые для целей налогообложения, составили 115 000 руб.

Налог на прибыль по данным декларации составил 290 000 руб.

Бухгалтерская прибыль до налогообложения равняется 1,1 млн руб., условный расход с которой составил 220 000 руб. (1 100 000 руб. × 20%).

На конец отчетного квартала бухгалтер составил [налоговый регистр временных разниц](https://www.1gl.ru/#/document/118/70898/) и выявил следующие разницы.

| **Показатель** | **Бухгалтерская стоимость** | **Стоимость для целей налогообложения** | **Вычитаемая временная разница** | **Налогооблагаемая временная разница** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Активы** |   |   |   |   |
| Основные средства | 300 000 | 210 000 | – | 90 000 |
| Запасы | 230 000 | 220 000 | – | 10 000 |
| Дебиторская задолженность | 470 000 | 470 000 | – | – |
| Убытки, которые можно учесть в будущем |   | 350 000 | 350 000 | – |
| **Пассивы** |  |  |  |  |
| Уставный капитал | 10 000 | 10 000 | – |  – |
| Нераспределенная прибыль | 460 000 | 460 000 | – |  – |
| Кредиторская задолженность | 605 000 | 605 000 | – | – |
| Резерв по отпускам | 84 000 | 69 000 | 15 000 | – |
| **Итого** |  |  | **365 000** | **100 000** |

Итоговая разница будет вычитаемой в сумме 265 000 руб. (365 000 – 100 000). Она образует отложенный налоговый актив в размере 53 000 руб. (265 000 руб. × 20%).

Однако на начало квартала у компании уже был сформирован ОНА в сумме 6000 руб., значит, на конец отчетного квартала она должна доформировать его, чтобы сальдо по [счету 09](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M7E2ML/) равнялось 53 000 руб.

Рассчитаем показатели бухгалтерской отчетности двумя методами.

**Текущий налог на прибыль считаем на основании данных декларации.**В этом случае бухгалтер делает следующие проводки:

**Дебет 99 Кредит 68**

* 290 000 руб. – отражен текущий налог на прибыль;

**Дебет 09 Кредит 99**

* 47 000 руб. (53 000 – 6000) – начислен ОНА.

В итоге бухгалтер получил расход по налогу на прибыль в суме 243 000 руб. (–290 000 + 47 000).

**Текущий налог на прибыль считаем на основании данных бухучета.**В этом случае бухгалтер делает следующие проводки:

**Дебет 99 Кредит 68**

* 220 000 руб. – отражен условный расход по налогу на прибыль;

**Дебет 09 Кредит 99**

* 47 000 руб. (53 000 – 6000) – начислен ОНА.

Неучитываемые расходы образуют постоянную разницу  в размере 115 000 руб., которую бухгалтер зафиксировал в отдельном регистре постоянных разниц:

**Дебет 99 Кредит 68**

* 23 000 руб. (155 000 руб. × 20%) – начислен ПНР.

Таким образом, **расход по налогу на прибыль**составил ту же сумму 243 000 руб. (220 000 + 23 000). Отложенный налог здесь в расчете не участвует. Бухгалтер покажет его лишь в отчетности.

В Отчете о финансовых результатах организация отражает следующие данные:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|   | Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 | 1100 |
|   | Налог на прибыль7 | 2410 | **(243)** |
|   | в т. ч.текущий налог на прибыль | 2411 | (290) |
|   | отложенный налог на прибыль | 2412 | 47 |
|   | Прочее | 2460 |   |
|   | Чистая прибыль (убыток) | 2400 | 857 |
|  Результат от переоценки внеоборотныхактивов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода | 2510 | 0 |
|  Результат от прочих операций, невключаемый в чистую прибыль (убыток)периода | 2520 | 0 |
|  Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода7 |   |  0 |
|  Совокупный финансовый результат периода6 | 2500 | 857  |

**Постоянные разницы**

Постоянная разница возникает каждый раз, когда какой-либо доход или расход учитывают полностью или частично только в бухучете или только при налогообложении. Примеры постоянных разниц есть в [пункте 4](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M2U2M0/) ПБУ 18/02. В частности, постоянные разницы возникают в результате:

* нормирования расходов в налоговом учете;
* непризнания в налоговом учете расходов по безвозмездной передаче имущества;
* убытка прошлых лет, который уже нельзя перенести на будущее.

Постоянная разница, умноженная на ставку налога на прибыль, образует постоянный налоговый расход (ПНР) или доход (ПНД):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Постоянный налоговый расход (доход) | = | Постоянная разница | × | Ставка налога на прибыль |

Однако считают постоянные разницы не в разрезе операций или видов активов/обязательств, а агрегированно. Для этого из расхода по налогу на прибыль вычитают условный расход или прибавляют условный доход:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ПНР (– ПНД) | = | Расход по налогу на прибыль | + | Условный расход (– условный доход) |

Рассчитывать постоянные разницы нужно всем организациям независимо от метода расчета текущего налога, который они выбрали в учетной политике. Организации, которые определяют  его по данным декларации, указывают сумму ПНР или ПНД в пояснениях к бухгалтерской отчетности, но не отражают их отдельной проводкой.

Организации, которые считают текущий налог по данным бухучета, отражают постоянные налоговые расходы и доход на одноименных субсчетах [счета 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/). Используйте следующие проводки:

**Дебет 99 Кредит 68**

* начислен постоянный налоговый расход;

**Дебет 68 Кредит 99**

* начислен постоянный налоговый доход.

В течение года ПНР и ПНД не погашают. Списать их со [счета 99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M742MU/) можно только в составе чистой прибыли или убытков при реформации баланса. При этом относите их на [счет 84](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4S2ML/) «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

**СИТУАЦИЯ**

**Как исправление ошибок влияет на временные и постоянные разницы по ПБУ 18/02**

Сумма доплаты или переплаты налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок прошлых лет, которая не влияет на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается по отдельной статье Отчета о финансовых результатах ([п. 22 ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/XA00M6Q2MH/)).

Частая причина ошибок в том, что многие организации отражают в составе прочих расходов все расходы, которые не учитывают при расчете налогов с прибыли. Это неверно. За ошибку должностных лиц оштрафуют. Если в итоге еще и налоги занижены, то накажут и саму организацию, а размер штрафов возрастет.

Если при проверке обнаружат подобную ошибку прошлых лет, из-за которой искажены отчетность и налоги, то избежать ответственности не удастся. Вы смягчите последствия, если самостоятельно пересчитаете налоги и сдадите правильные сведения, заплатите пени.

Что касается ошибок текущего года, то все поправимо. Если правильно квалифицировать расходы, то вы успешно сформируете отчетность и посчитаете налоги. Ошибочные записи сторнируйте.

Помните, расходы учитывают в зависимости от их назначения и условий, при которых они понесены. Так, например, в бухучете затраты относят не только к прочим, но и к расходам по обычным видам деятельности ([п. 4 ПБУ 10/99](https://www.1gl.ru/#/document/99/901735798/XA00M3A2MS/)).

**Переход на балансовый метод**

При переходе на балансовый метод рассчитайте временные разницы по состоянию на 1 января 2020 года. Если нужно доначислить или погасить ОНА или ОНО, сделайте корректирующие проводки в корреспонденции со [счетом 84](https://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/XA00M4S2ML/) «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

**Дебет 84 Кредит 09**

* погашен ОНА в связи с переходом на балансовый метод учета разниц;

**Дебет 09 Кредит 84**

* доначислен ОНА в связи с переходом на балансовый метод учета разниц;

**Дебет 84 Кредит 77**

* доначислено ОНО в связи с переходом на балансовый метод учета разниц;

**Дебет 77 Кредит 84**

* погашено ОНО в связи с переходом на балансовый метод учета разниц.

Если  по состоянию на 1 января 2020 года у организации есть сальдо и по счету 09, и по счету 77, то взаимопогашать их необязательно. ПБУ 18/02 не запрещает и после этой даты отдельно формировать ОНО и ОНА. Однако это имеет смысл, только если организация формирует текущий налог на прибыль на основании данных бухучета.

Если компания считает текущий налог на прибыль по данным декларации, то проще отражать только конечное сальдо либо по счету 09, либо по счету 77. Разницы, накопленные по состоянию на 1 января 2020 года, взаимопогасить нельзя. Во-первых, План счетов не предусматривает прямую проводку по дебету счета 77 и кредиту 09. Во-вторых, убедитесь, что нет ограничений по сальдированному учету разниц, то есть нет операций, по которым налогооблагаемая прибыль считается отдельно: обслуживающие производства и хозяйства, ценные бумаги, пониженные ставки по региональным обособленным подразделениям и т. д. Если таких ограничений нет, то погасите ОНО и ОНА через счет 84.

Одновременно бухгалтер делает две проводки на одну и ту же сумму:

**Дебет 84 Кредит 09**

* погашен ОНА в сумме, которая равна зеркальной сумме ОНО;

**Дебет 77 Кредит 84**

* погашено ОНО в сумме, которая равна зеркальной сумме ОНА.

Корректирующие проводки не должны приводить к изменению показателей бухгалтерской отчетности за 2019 год. Переход на балансовый метод – это изменение учетной политики. Оно требует ретроспективного пересчета входящих остатков баланса и показателей отчета о финансовых результатах за прошлый год, как если бы новый способ применялся изначально ([п. 15. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»](https://www.1gl.ru/#/document/99/902126008/XA00M7E2ML/)).​​​​ Только тогда отчетность за периоды будет сопоставимой ([п. 10 ПБУ 4/99 «Отчетность организации»](https://www.1gl.ru/#/document/99/901742636/XA00M9K2N6/)).

**ПРИМЕР**

**Пример погашения зеркальных сумм ОНО и ОНА в связи с переходом на балансовый метод с 2020 года**

ООО «Альфа» применяет общий режим налогообложения и применяет ПБУ 18/02. С 2020 года организация решила перейти на балансовый метод учета разницы и прописала это в учетной политике. По состоянию на 1 января остаток по счету 09 равен 100 000 руб., а по счету 77 – 30 000 руб. Ограничений по сальдированию разниц нет.

Если бы организация изначально применяла балансовый метод, то у нее был бы только остаток по счету 09 в сумме 70 000 руб. Для корректировки бухгалтер сделал две проводки на 1 января 2020 года:

**Дебет 84 Кредит 09**

* погашен ОНА в сумме 30 000 руб., которая равна зеркальной сумме ОНО;

**Дебет 77 Кредит 84**

* погашено ОНО в сумме 30 000 руб., которая равна зеркальной сумме ОНА.

В итоге у организации осталось сальдо только по счету 09 на сумму 70 000 руб.

**Уплата налога на прибыль**

Уплату налога на прибыль в бюджет отражайте проводкой:

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 51**

* перечислен в федеральный (региональный) бюджет налог на прибыль (авансовый платеж) за налоговый (отчетный) период.

Авансовые платежи по налогу на прибыль перечисляют одним из следующих способов:

* [ежемесячно исходя из прибыли, полученной в предыдущем квартале](https://www.1gl.ru/#/document/16/65462/);
* [ежемесячно исходя из фактической прибыли](https://www.1gl.ru/#/document/16/66455/);
* [ежеквартально](https://www.1gl.ru/#/document/16/66469/).

Те, кто применяет [ПБУ 18/02](https://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZAP2GU23JM/), специально корректировать начисленные по итогам отчетных периодов авансовые платежи не должны. Ведь сумма налога формируется несколькими показателями, и любые изменения повлияют и на размер реальных обязательств. Если по итогам периода будет выявлено, что перечисленные авансовые платежи меньше налога за отчетный период, его надо доплатить в общем порядке:

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 51**

* перечислен авансовый платеж по налогу на прибыль по итогам квартала с учетом ранее уплаченных сумм.