****

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

**Учет финансовых результатов**

**Материал подготовлен Антошиной О.А.**

**Москва, 2022**

**Учет финансовых результатов**

Определение прибыли в организации как результат кругооборота капитала

 Экономическая сущность доходов организации, виды, порядок признания в учете и раскрытия в отчетности

 Экономическая сущность расходов организации, виды, порядок признания в учете и раскрытия в отчетности

 Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности

 Учет прочих доходов и расходов

 Порядок формирования финансового результата отчетного периода и его использование

 Учет расчетов по налогу на прибыль организаций (ПБУ 18/02) методом доходов и расходов (способом отсрочки)

Применение балансового метода

**Основные нормативные документы:**

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России 29.12.1997);

Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98 (утв. Приказом Минфина России от 25.11.1998 N 56н);

Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" **ПБУ 9/99** (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н);

Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" **ПБУ 10/99** (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н);

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" **ПБУ 18/02** (утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н) (в ред. Приказа Минфина России от 20.11.2018 N 236н);

Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" **ПБУ 2/2008** (утв. Приказом Минфина России от 24.10.2008 N 116н);

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н);

Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций".

**1. Определение прибыли в организации**

**как результат кругооборота капитала**

Готовая продукция - это часть материально-производственных запасов (МПЗ), предназначенная для продажи, т.е. конечный результат производственного цикла. Реализация готовой продукции завершает кругооборот хозяйственных средств и определяет эффективность производства. В экономической теории К. Маркса и Ф. Энгельса результаты исследования процессов авансирования, кругооборота и оборота капитала дают теоретические основы для решения проблемы единства в определении прибыли в микроэкономике. Исследованию процесса обращения капитала посвящен второй том "Капитала" [<5>](#P15). Схематично кругооборот капитала представлен на [рис.1](#P17).

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

<5> Маркс К., Энгельс Ф. Соч.: В 50 т. Т. 24. 2-е изд. М.: Издательство политической литературы, 1960.

**Кругооборот капитала или движение авансированной стоимости**

**по этапам кругооборота средств**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| [I этап](#P48)Формирование (авансирование средств) |  | [II этап](#P50)Формирование производственных ресурсов |  | [III этап](#P55)Производство |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | [IV этап](#P56)Продажи |  | [V этап](#P59)Использование выручки и прибыли |  |

Рис. 1

Поскольку процесс кругооборота объективен, он единообразно происходит в каждой организации (компании) любой страны. Рассмотрим эти объективные процессы для вновь организуемого коммерческого предприятия.

**I этап. Формирование** (процесс авансирования средств). Каждое вновь организуемое коммерческое предприятие для своей регистрации должно иметь учредительный договор, устав, где фиксируется первоначально инвестированная собственность учредителей в размере уставного капитала (УК). При этом каждый учредитель может внести свою долю в УК как денежными, так и неденежными средствами (например, основными средствами, материалами, ценными бумагами). Но легче всего это делать в денежной форме путем перечисления средств на соответствующий счет организуемого предприятия в банке.

С момента регистрации коммерческое предприятие начинает функционировать. Если у него для начала деятельности не хватает собственных средств (уставного капитала), оно берет средства в кредит в банке или у других заемщиков взаймы. В этом и состоит процесс авансирования средств в новое предприятие.

**II этап. Формирование производственных ресурсов.** В этом процессе собственные (УК) и заемные средства (кредиторская задолженность банку и другим заемщикам) подразделяются на три основные части:

1) для приобретения основных средств и нематериальных активов (средств труда);

2) для приобретения производственных запасов (предметов труда);

3) для покупки рабочей силы (на оплату труда).

Таким образом, коммерческие предприятия подразделяют авансированные средства на основные (внеоборотные) и оборотные активы: первую часть средств они используют на приобретение долгосрочных активов, другую часть - на покупку краткосрочных производственных запасов (МПЗ) и на оплату труда наемному персоналу.

**III этап. Производство.** Для производства продукции (работ, услуг) используются основные средства и нематериальные активы (в амортизируемой части стоимости), производственные запасы и средства на оплату труда. В результате коммерческое предприятие выпускает готовую продукцию, выполняет работы, оказывает услуги, которые стоят производителю сумму авансированных средств, использованных на их производство.

**IV этап. Продажи.** Процесс продажи продукции (работ, услуг) - завершающий этап кругооборота авансированных средств. На этом этапе производятся за счет изначально авансированных средств дополнительные затраты, связанные со сбытом продукции (расходы на продажу или издержки обращения в торговле). В совокупности с производственными расходами они составляют фактическую полную себестоимость продаваемой продукции (товаров).

Каждая организация-производитель к своим издержкам производства и продажи за счет авансированных средств делает наценку и предлагает свою продукцию (работы, услуги) по договорной стоимости покупателю (с учетом включенной наценки и установленной суммы НДС).

В результате продажи своей продукции (работ, услуг) производитель получает от покупателя выручку. Тем самым завершается процесс продажи и в целом кругооборот авансированных средств. В процессе продажи расчетным путем выявляется результат всего кругооборота средств - **прибыль от продажи***.* Она представляет собой величину наценки организации-производителя к себестоимости своей продукции (работ, услуг).

**V этап. Использование выручки и прибыли.** Прежде всего выручка очищается от НДС путем уплаты организацией-производителем выходного НДС (с продаж) в государственный бюджет. Нетто-выручка направляется на погашение кредитов и займов, полученных для авансирования средств в предыдущий кругооборот. Затем она используется на покупку производственных запасов для предстоящего кругооборота, на оплату труда в новом кругообороте и откладывается для будущих капитальных вложений в размере начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов. Оставшаяся сумма выручки равна сумме прибыли от продажи завершившегося кругооборота средств. Из этой суммы организация оплачивает проценты за кредит (займы). Оставшиеся после этого денежные средства являются прибылью организации до уплаты налога с прибыли.

По установленной ставке (20%) организация уплачивает государству налог с прибыли. Чистую прибыль (очищенную от налога) организация использует по решению ее собственников, т.е. учредителей. Как правило, на годовом общем собрании по результатам отчетного года акционеры, участники (учредители) принимают решения:

1) часть прибыли направить на пополнение собственного капитала (уставного, резервного, добавочного) и (или) создание фондов;

2) часть прибыли распределить на выплату дивидендов;

3) часть прибыли использовать на расширение производства.

Остаток чистой прибыли после пополнения резервного капитала и выплаты дивидендов участникам (учредителям) организации представляет собой прибыль, оставшуюся в распоряжении организации после распределения. Она может направляться на расширение производства.

Теперь может начаться новый расширенный виток кругооборота средств коммерческого предприятия. Такова объективная жизнь любого промышленного (производственного) предприятия.

Теория авансирования, кругооборота, оборота средств и выявления результатов по завершении кругооборота положена в основу методологии построения бухгалтерского учета в нашей стране. Кругооборот по марксистской экономической теории совершается по формуле:

Дн - Т(сп) - П... Т(гп) - Дк, (11.1)

где Дн - деньги начальные (в начале кругооборота); Т(сп) - товар (средства производства: средства труда + предметы труда); П - процесс производства; Т(гп) - товар (выпущенная из производства готовая продукция); Дк - деньги конечные (в конце кругооборота после осуществления продажи).

Прибыль от продажи (П) находится по формуле:

П = Дк - Дн. (11.2)

В отличие от России, в США и Западной Европе марксистская экономическая теория не использовалась в методологии бухгалтерского учета, а прибыль всегда определялась как разница между доходами (Д) и расходами (Р). Так, по МСФО прибыль (П) или убыток (У) определяются по формулам:

П = Д - Р; (11.3)

У = р - Д. (11.4)

Между российской системой определения прибыли и западной нет противоречий. Сопоставляя [формулы 11.2](#P73) и [11.3](#P77), приходим к пониманию, что доходы (Д) в конце кругооборота соответствуют Дк (Д = Дк), а Дн по завершении кругооборота соответствуют расходам (Р) в [формуле (11.3)](#P77), т.е. Р = Дн.

Таким образом, если количество оборотов за период равняется единице, то расходы (Р) всегда равны первоначальной сумме авансированных денежных средств (Дн). Причем это равенство сохраняется, если по периодам количество оборотов не меняется.

**2. Экономическая сущность доходов организации, виды,**

**порядок признания в учете и раскрытия в отчетности**

Получение доходов являются целью, а сами доходы - источником существования коммерческой организации.

В ПБУ и МСФО доходы и расходы определяются через понятие *"экономическая выгода".* **Доходами** признается увеличение *экономических выгод* в результате поступления активов или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (п. 2 ПБУ 9/99).

Согласно п. 7.2.1 Концепции бухгалтерского учета "*будущие экономические выгоды* - это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию". Из формулы П = Д - Р следует, что если в организации отсутствуют расходы, то:

Д = Р + П, при Р = 0;

Д = П.

Отсюда следует, что *экономическая выгода* - это увеличение первоначального капитала (богатства организации) за счет получаемой прибыли. В определениях понятия "доходы" в МСФО и ПБУ 9/99 приводятся две формы приращения (увеличения) экономических выгод:

1) *приток (увеличение) активов* (увеличение денежных средств в кассе, на банковских счетах организации, поступление товаров, сырья и материалов при бартерных сделках и пр.);

2) *погашение обязательств, т.е. уменьшение кредиторской задолженности,* вызывающее увеличение капитала (отказ кредитора от собственных долгов, погашение кредиторской задолженности за счет помощи государства, списание полученных штрафов, пеней, налогов за истечением срока давности и пр.).

Как правило, доходы в основном проявляются в форме притока (увеличения) активов, изменение (уменьшение) кредиторской задолженности проявляется не так часто, и его появление в доходах считается скорее исключением, чем правилом.

*Не признаются доходами организации* поступления:

- сумм НДС, акцизов, иных аналогичных обязательных платежей в бюджет;

- по договорам комиссии, агентским в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг (авансов);

- в погашение выданного кредита, займа, предоставленного ранее заемщику, и др.

Доходы коммерческих организаций подразделяются:

1) на доходы от обычных видов деятельности, учитываемые на счете 90 "Продажи";

2) на прочие доходы, учитываемые на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат определения термина *"обычная деятельность".* Для целей бухгалтерского учета организация *самостоятельно* признает поступления доходами *от обычных видов деятельности* или *прочими* исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, видов доходов и условий их получения (п. 4 ПБУ 9/99).

**Доходы от обычных видов деятельности** - это выручка от продажи готовой продукции, товаров, а также поступления от выполнения работ, оказания услуг.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Доходы от обычных видов деятельности отражаются по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка":

1. Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кт 90-1 "Выручка" - признана выручка и одновременно дебиторская задолженность покупателя.

2. Дт 50, 51, 52 Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - получена оплата.

Величина поступления денежных средств и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок). При этом учитываются все скидки независимо от формы их предоставления:

- возврат денежных средств покупателю (cash back) на платежную карту;

- бесплатное предоставление определенных групп и видов товаров;

- предоставление регулярных акций и др.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связанно с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

**Условия признания выручки.** Условия *признания выручки* прописаны в п. 12 ПБУ 9/99 "Доходы организации":

а) организация-продавец имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив (например, денежные средства) либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком, а услуга оказана;

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается *кредиторская задолженность,* а не выручка.

*Арендная плата* и *лицензионные платежи* за пользование объектами интеллектуальной собственности независимо от того, как они классифицированы (как доходы от обычных видов деятельности или как прочие), признаются при *одновременном выполнении следующих условий*:

а) организация имеет право на получение этой выручки;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате произойдет увеличение экономических выгод организации.

Если сумма выручки по продукции (работе, услуге) не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые и будут возмещены организации.

Организация может признавать выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции *с длительным циклом изготовления* одним из двух способов:

1) по мере готовности работы, услуги, продукции;

2) по окончании в целом выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции.

Выбранный способ следует закрепить в учетной политике организации.

При этом нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены способы определения степени завершенности на отчетную дату продукции, услуг, работ, отличных от работ по договору строительного подряда. В соответствии с п. 7.1 ПБУ 1/2008 если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, использует последовательно:

- МСФО;

- положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;

- рекомендации в области бухгалтерского учета.

Обычно выручка в бухгалтерском учете признается по принципу начисления, т.е. по отгрузке продукции (товаров) покупателю или первому перевозчику, но есть исключения. Субъектам малого предпринимательства (СМП), а также социально ориентированным некоммерческим организациям разрешено отступить от принципа начисления - допущения временной определенности ФХЖ и признавать выручку по *кассовому методу*, т.е. по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков) (п. 12 ПБУ 9/99 "Доходы организации").

Порядок учета выручки при продаже готовой продукции, товаров, работ и услуг подробно рассмотрен в соответствующих параграфах гл. 10 учебника.

**Прочие доходы.** Прочими доходами коммерческой организации являются:

1) прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

2) поступления от продажи основных средств, излишних материалов и иных активов;

3) проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации;

4) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

5) суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

6) активы, полученные безвозмездно;

7) поступления в возмещение убытков;

8) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

9) курсовые разницы;

10) прочие доходы (поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств, и др.).

Прочие доходы отражаются по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие доходы":

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кт 91-1 "Прочие доходы".

При этом прочие доходы признаются в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иных активов - в порядке, аналогичном порядку признания выручки;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, начисляются за каждый отчетный период (месяц) в соответствии с условиями договора;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров - в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;

- иные поступления - по мере образования (выявления).

В соответствии с ПБУ 3/2006 доходы организации, выраженные в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат пересчету в рубли на дату признания доходов организации. Пересчет производится по официальному курсу иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ, или по курсу, установленному законом или соглашением сторон. В случае получения предварительной оплаты доходы признаются в бухгалтерском учете по курсу на дату получения предварительной оплаты в части, приходящейся на величину предварительной оплаты.

**Раскрытие информации о доходах в бухгалтерской отчетности.** В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) о порядке признания выручки организации;

б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

1. В отчете о финансовых результатах (ОФР) доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.

2. Выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

3. Прочие доходы могут показываться в ОФР за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

а) соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

б) доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру ФХЖ (например, предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов), не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

4. В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;

б) доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;

в) способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

5. Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

6. Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

**3. Экономическая сущность расходов организации,**

**виды, порядок признания в учете и раскрытия в отчетности**

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (п. 2 ПБУ 10/99).

В формуле У = Р - Д [(4)](#P79) при отсутствии доходов (Д = 0) получаем У = Р. Отсюда вытекает, что расходы - это уменьшение первоначального капитала (богатства организации), связанное с признанием убытков. Расходы - это потенциальные убытки, доходы - потенциальная прибыль, а экономическая выгода - это потенциальное увеличение начального капитала (богатства) организации.

В определениях понятия "расходы" по МСФО и ПБУ 10/99 расходы проявляются в форме:

1) *оттока (выбытия) активов* (уменьшения денежных средств, списания израсходованных материалов);

2) *возникновения обязательств, т.е. увеличения кредиторской задолженности*, вызывающих уменьшение капитала в расходах (отражение кредиторской задолженности по полученным, но неоплаченным работам и услугам, начисление к уплате штрафов, пеней, налогов и пр.).

Как правило, доходы в основном проявляются в форме притока (увеличения) активов, а расходы - в форме оттока (выбытия) активов. Для целей ПБУ 10/99 выбытие активов именуется оплатой.

В понимании доходов и расходов для определения прибыли принципиальное значение имеют не формы их проявления, а следствия:

а) доходы увеличивают собственный капитал организации;

б) расходы уменьшают сумму собственных средств (чистых активов).

*Не признается расходами* организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов;

- в виде вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;

- по договорам комиссии, агентским и иным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты;

- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в погашение кредитов, займов, полученных организацией.

Аналогично доходам коммерческой организации расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на два вида:

1) расходы по обычным видам деятельности, учитываемые на счете 90 "Продажи";

2) прочие расходы, учитываемые на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

**Расходы по обычным видам деятельности** - это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок). При этом учитываются все скидки независимо от формы их предоставления:

- возврат денежных средств покупателю;

- бесплатное предоставление товаров и др.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

1) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных МПЗ;

2) расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) МПЗ для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи (например, общепроизводственные расходы, управленческие расходы, на сбыт и др.);

3) расходы, возникающие непосредственно в процессе продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов торговых организаций, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы).

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

При формировании расходов по обычным видам деятельности применяется группировка по следующим пяти экономическим элементам (п. 8 ПБУ 10/99):

1) материальным затратам;

2) затратам на оплату труда;

3) отчислениям на социальные нужды;

4) амортизации;

5) прочим затратам.

Эта группировка является единой и обязательной для всех хозяйствующих субъектов нашей страны. Группировка расходов по экономическим элементам показывает:

- что конкретно израсходовано на производство продукции;

- каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов (%).

Полученные по элементам расходов данные необходимы:

- для разработки бизнес-планов;

- расчета объема закупок материальных ресурсов для нового кругооборота (цикла);

- определения фонда оплаты труда всего персонала в целом по организации;

- установления суммы амортизационных отчислений (накопившихся за период деятельности);

- организации контроля за расходами;

- исчисления показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости др.) и ряда других показателей.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. При этом если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом.

При оплате приобретаемых МПЗ и иных ценностей, работ, услуг на условиях *коммерческого кредита*, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности (с учетом начисленных к уплате процентов).

**Прочие расходы.** Прочими расходами согласно ПБУ 10/99 являются:

1) расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), готовой продукции, товаров;

2) проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей кредитов и займов;

3) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; отчисления в оценочные резервы, создаваемые по правилам бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

4) штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров;

5) возмещение причиненных организацией убытков;

6) убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

7) суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

8) курсовые разницы;

9) сумма уценки активов (основных средств и нематериальных активов);

10) перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью; расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, других аналогичных мероприятий.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Все прочие расходы отражаются по дебету счета 91, субсчет 2 "Прочие расходы".

Кроме того, расходы (как и доходы), связанные с извлечением выгоды из правообладания активами, а именно:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), классифицируются как расходы по обычным видам деятельности, когда это является предметом деятельности организации, или в противном случае как прочие расходы.

Все прочие расходы отражаются по дебету счета 91, субсчет 2 "Прочие расходы".

Расходы организации в иностранной валюте в соответствии с ПБУ 3/2006 для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат пересчету в рубли на дату признания расходов организации, в том числе:

- при импорте МПЗ - на дату признания расходов по приобретению материально-производственных запасов;

- при импорте услуги - на дату признания расходов по услуге;

- командировочные расходы в иностранной валюте (за пределы территории РФ) - на дату утверждения авансового отчета.

Пересчет производится по официальному курсу иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ, или по курсу, установленному законом или соглашением сторон.

В случае осуществления предварительной оплаты импортируемого товара (услуги) расходы признаются в бухгалтерском учете по курсу на дату осуществления предварительной оплаты в части, приходящейся на величину предварительной оплаты.

**Признание расходов в учете и бухгалтерской отчетности.** Согласно ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии *следующих условий*:

1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

2) сумма расхода может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной) и в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления *(принцип начисления* или *временной определенности ФХЖ).*

Расходы признаются *в отчете о финансовых результатах* (ОФР):

- с учетом связи между фактическими или ожидаемыми поступлениями и произведенными расходами (принцип соответствия доходов произведенным расходам);

- путем их обоснованного распределения между отчетным периодом (годом) и будущими периодами, когда расходы понесены единовременно, а обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов (лет), а также когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;

- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы (раздельное ведение бухгалтерского и налогового учета по налогу на прибыль);

- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Обращаем внимание, что классификация расходов не зависит от их принятия в целях исчисления налога на прибыль (п. 19 ПБУ 10/99). На практике очень часто расходы, не учитываемые в целях исчисления налога на прибыль, классифицируются как прочие и учитываются на счете 91, субсчет 2 "Прочие расходы".

В ПБУ 9/99 и 10/99 предусмотрено, что прочие доходы и расходы могут показываться в отчете о финансовых результатах свернуто (при наличии определенных условий).

Обращаем внимание на следующее. Если организацией, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (СМП), принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по отгрузке, а по оплате, т.е. после поступления денежных средств и иной формы оплаты в кассу или на расчетный счет организации-продавца, то и расходы признаются ею после осуществления погашения задолженности (п. 18 ПБУ 10/99).

**Раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности.**

1. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

2. В ОФР расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

3. В случае выделения в ОФР видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

4. Прочие расходы могут не показываться в ОФР развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

а) соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;

б) расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру ФХЖ, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

5. В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;

- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;

- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

6. Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

**4. Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности**

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, Планом счетов бухгалтерского учета предназначен активно-пассивный счет 90 "Продажи".

На данном счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

1) по реализованной готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;

2) работам и услугам промышленного характера;

3) работам и услугам непромышленного характера;

4) покупным изделиям (приобретенным для комплектации);

5) строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и другим работам;

6) проданным товарам;

7) услугам по перевозке грузов и пассажиров;

8) транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;

9) услугам связи;

10) предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является *предметом деятельности организации*);

11) предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является *предметом деятельности организации);*

12) участию в уставных капиталах других организаций (когда это является *предметом деятельности организации*) и т.п.

Счет 90 "Продажи" является сопоставляющим без остатка. Он используется:

- для исчисления результата от продажи продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг за отчетный месяц;

- формирования накопительных данных к Отчету о финансовых результатах (ОФР).

Для этого к счету 90 "Продажи" открываются субсчета для отражения отдельных составляющих результата от продаж:

90-1 "Выручка";

90-2 "Себестоимость продаж";

90-3 "Налог на добавленную стоимость";

90-4 "Акцизы";

90-9 "Прибыль (убыток) от продаж".

На субсчете 90-1 учитываются поступления, признаваемые выручкой (за отчетный месяц).

На субсчете 90-2 отражается себестоимость продаж, относящихся к признанной выручке.

На субсчете 90-3 - суммы НДС, подлежащие к начислению в бюджет с выручки от продаж.

На субсчете 90-4 - суммы акцизов, подлежащие начислению в бюджет с выручки.

Субсчет 90-9 предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Аналитические счета по счету 90 "Продажи" открываются по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией. В аналитическом учете по счету 90 "Продажи" организации наряду со стоимостью продукции и вырученными суммами отражают ее количество в натуральных единицах измерения.

Начисление выручки в бухгалтерском учете осуществляется на основании первичных учетных документов: накладных, товаротранспортных накладных, товарных накладных, акта выполненных работ (оказанных услуг) и др. Признание выручки в бухгалтерском учете:

Дт 62 Кт 90-1 "Выручка".

По окончании каждого месяца сопоставляются итоги оборотов по указанным субсчетам: сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 с итогом кредитового оборота по счету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц.

Сумма выявленного финансового результата списывается заключительными оборотами отчетного месяца:

Дт 90-9 Кт 99 - прибыль от продаж или

Дт 99 Кт 90-9 - убыток от продаж.

По окончании каждого месяца на синтетическом счете 90 "Продажи" сальдо нет (Ск = 0).

**НДС с продаж.** Согласно нормам гл. 21 НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ являются объектами налогообложения: если организация является налогоплательщиком НДС, то она обязана исчислить НДС с суммы реализации (ст. 146 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Причем если моментом определения налоговой базы является вторая из указанных дат, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ).

Таким образом, определение налоговой базы по НДС *может не соответствовать* моменту признания выручки от продажи.

**Реформация бухгалтерского баланса (1-й этап).** Хотя на синтетическом счете 90 никакого сальдо нет, однако все субсчета к счету 90 имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается начиная с января отчетного года. Таким образом, на субсчетах накапливается информация нарастающим итогом для формирования ОФР. До конца текущего года никаких списаний по субсчетам быть не должно. В декабре отчетного года после списания финансового результата за указанный месяц внутри счета 90 "Продажи" производятся заключительные записи по закрытию всех субсчетов. Субсчета 90-2, 90-3, 90-4 закрываются внутренними записями:

1. Дт 90-9 Кт 90-2 - списана себестоимость продаж (закрыт субсчет 2);

2. Дт 90-9 Кт 90-3 - списан НДС (закрыт субсчет 3);

3. Дт 90-9 Кт 90-4 - списаны акцизы (закрыт субсчет 4).

Списывается сумма дохода с дебета субсчета 90-1 "Выручка" в кредит субсчета 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж":

4. Дт 90-1 Кт 90-9 - при этом все субсчета к счету 90 оказываются закрытыми.

В результате произведенных бухгалтерских записей по состоянию на 1 января года ни один субсчет к счету 90 "Продажи" сальдо не имеет. Рассмотрим пример.

Пример 11.1. По состоянию на 31 декабря 2020 г. в учете ООО "Виктория" числятся следующие суммы:

- выручка от продажи продукции с учетом НДС (субсчет 90-1 "Выручка") - 1 800 000 руб.;

- затраты на изготовление и продажу продукции (субсчет 90-2 "Себестоимость продаж") - 1 100 000 руб.;

- НДС с выручки от продажи продукции (субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость") - 300 000 руб.;

- прибыль от продажи продукции за отчетный год в размере 400 000 руб. (1 800 000 - 1 100 000 - 300 000) отражена на субсчете 90-9 "Прибыль от продаж" и счете 99.

**Решение**

На [1-м этапе](#P328) для закрытия субсчетов к счету 90 "Продажи" бухгалтер ООО "Виктория" должен был выполнить 31 декабря 2020 г. следующие записи:

1. Дт 90-9 Кт 90-2 - 1 100 000 руб. - списана себестоимость продукции (закрыт субсчет 90-2);

2. Дт 90-9 Кт 90-3 - 300 000 руб. - списаны суммы НДС (закрыт субсчет 90-3);

3. Дт 90-1 Кт 90-9 - 1 800 000 руб. - списаны суммы выручки (закрыт субсчет 90-1).

Такая процедура, выполняемая ежегодно и называемая **реформацией бухгалтерского баланса**, проводится каждой организацией на 31 декабря отчетного года.

Реформацию бухгалтерского баланса можно условно разделить на три этапа:

1) закрытие субсчетов, открытых к счету 90 "Продажи" [(пример 1)](#P336);

2) закрытие субсчетов, открытых к счету 91 "Прочие доходы и расходы" [(пример .4)](#P547);

3) списание чистой прибыли (убытка) отчетного года [(пример 6)](#P667).

Процедура реформации баланса позволяет очистить и закрыть счета 90, 91 и 99 на 31 декабря для последующего открытия и работы с ними "от нуля" в следующем году (на 1 января).

**5. Учет прочих доходов и расходов**

**Строение и порядок учета по счету 91 "Прочие доходы и расходы".** Учет прочих доходов и расходов осуществляется на одноименном активно-пассивном счете 91 "Прочие доходы и расходы".

По кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" в течение отчетного периода находят отражение прочие доходы организации.

По дебету счета учитывают расходы организации, не связанные с ее обычной производственной деятельностью, в корреспонденции со счетами учета затрат или других соответствующих активов. Также в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" с кредита различных счетов списывают расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением мероприятий культурно-просветительского характера, спорта, отдыха, развлечений и иных аналогичных мероприятий.

К сопоставляющему счету 91 "Прочие доходы и расходы" могут быть открыты субсчета:

91-1 "Прочие доходы";

91-2 "Прочие расходы";

91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

На субсчете 91-1 "Прочие доходы" учитываются поступления активов, признаваемых прочими доходами: поступления от совместной деятельности; курсовые разницы; сумма дооценки активов; поступления в возмещение причиненных убытков и прочие (включая чрезвычайные). Доходы принимаются при учете по методу начисления и признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, работ и услуг.

На субсчете 91-2 "Прочие расходы" учитываются прочие расходы (включая чрезвычайные).

Субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц (квартал).

Сальдированный результат счета 91 "Прочие доходы и расходы" в виде прибыли или убытка ежемесячно (заключительными оборотами) списывается, как и сальдо счета 90 "Продажи", на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99 "Прибыли и убытки". Если сумма доходов превысила сумму расходов, то организация получила прибыль. Эта сумма отражается заключительными оборотами месяца:

Дт 91-9 Кт 99 - выявлена и списана прибыль за отчетный период (месяц, квартал);

Дт 99 Кт 91-9 - выявлен и списан убыток (обратная запись в отношении прибыли).

Таким образом, синтетический счет 91 сальдо на конец отчетного периода не имеет.

Аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы" ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

**Модель учета процесса продажи излишнего имущества.** Учет продажи внеоборотных активов (например, основных средств и нематериальных активов) и материалов имеет некоторые особенности.

Во-первых, продажа данных видов имущества организации также отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы". По дебету этого счета отражаются фактическая себестоимость (остаточная стоимость) проданных ценностей и расходы, связанные с продажей ценностей, например НДС, входящий в состав выручки от продажи и подлежащий уплате в бюджет. По кредиту отражается выручка (доход) от продажи имущества.

Во-вторых, необходимо непосредственно по дебету счета 91 отразить дополнительные расходы, связанные с продажей, такие как разборка и демонтаж основных средств, их транспортировка и др.

Общая модель учета процесса продажи ненужных или излишних внеоборотных активов и материалов дана на рис. 2.

**Модель учета процесса продажи**

**внеоборотных активов (ВНА) и материалов**



Рис.2

Поясняющая данную [модель](#P377) схема типовых учетных записей приведена в табл. 1.

Таблица.1

**Типовые бухгалтерские записи по продаже**

**внеоборотных активов (ВНА) и материалов** (к [рис.2](#P377))

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Nп/п | Содержание хозяйственных операций | Дебет | Кредит |
| 1 | Отражена выручка от продажи ВНА (основных средств, нематериальных активов), материалов | 62 | 91-1 |
| 2 | Списано отгруженное (отпущенное со склада) имущество: |  |  |
| а) основные средства по остаточной стоимости(за минусом накопленной на счете 02 амортизации); | 91-2 | 01 |
| б) нематериальные активы по остаточной стоимости (за минусом накопленной на счете 05 амортизации); | 91-2 | 04 |
| в) материалы по фактической себестоимости или по учетным ценам (при учете с использованием счетов 15 и 16); | 91-2 | 10 |
| г) в конце месяца списан перерасход средств или сторнирована экономия средств по материалам (при учете с использованием счетов 15 и 16) | 91-2 | 16 |
| 3 | Начислен НДС к уплате в бюджет с выручки от продажи | 91-2 | 68 |
| 4 | Списаны дополнительные расходы, связанные с продажей имущества: |  |  |
| а) начислена заработная плата за демонтаж/ разборку основных средств, выполненный собственными силами; | 91-2 | 70 |
| б) начислены страховые взносы во внебюджетные фонды на заработную плату за демонтаж/разборку; | 91-2 | 69 |
| в) оплачена погрузка/разгрузка/транспортировка выбывшего имущества через подотчетное лицо; | 91-2 | 70 |
| г) отражены расходы на транспортировку сторонней (транспортной) организацией; | 91-2 | 60 |
| д) отражены затраты на посреднические (консультационно-информационные) и другие услуги | 91-2 | 76 |
| 5 | В конце месяца выявлен и списан финансовый результат от продажи имущества: |  |  |
| а) прибыль; | 91-9 | 99 |
| б) убыток от продажи | 99 | 91-9 |
| 6 | Получены денежные средства от покупателя (погашена дебиторская задолженность покупателя) | 51 | 62 |

Рассмотрим отпуск материалов на сторону (продажу) на конкретном примере.

Пример 11.2. Мебельная фабрика ООО "Гермес" занимается производством дачной мебели. У общества в конце 2020 г. образовались излишки пиломатериалов, себестоимость которых составила 60 000 руб.

Было принято решение продать пиломатериалы за 120 000 руб. (в том числе НДС 20 000 руб.).

Найти покупателя помогла посредническая компания, с которой был заключен договор на маркетинговые услуги в размере 12 000 руб. (в том числе НДС 2 000 руб.).

Выручка от продажи была получена в месяце отгрузки (декабрь 2020 г.), оплата посреднику не произведена.

По выбранной учетной политике ООО "Гермес" ведет учет материалов по фактической себестоимости на счете 10 "Материалы".

**Решение**

Бухгалтер ООО "Гермес" выполнил следующие проводки в Реестре регистрации ФХЖ.

**Реестр регистрации фактов хозяйственной жизни ООО "Гермес"**

**за декабрь 2020 г.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Содержание хозяйственных операций | Сумма, руб. | Дебет | Кредит |
| 1 | Отражена выручка от продажи пиломатериалов | 120 000 | 62 | 91-1 |
| 2 | Списана фактическая себестоимость отгруженных (проданных) материалов | 60 000 | 91-2 | 10 |
| 3 | Начислен НДС к уплате в бюджет с продажи материалов | 20 000 | 91-2 | 68 |
| 4 | Отражены расходы на посреднические услуги (по счету-фактуре посреднической компании) | 10 000 | 91-2 | 76 |
| 5 | Отражен НДС с маркетинговых услуг (по счету-фактуре посреднической компании) | 2 000 | 19-4 | 76 |
| 6 | В конце месяца выявлен и списан финансовый результат от продажи: прибыль (120 000 руб. - 60 000 руб. - 20 000 руб. - 10 000 руб.) | 30 000 | 91-9 | 99 |
| 7 | Получены денежные средства от покупателей на расчетный счет | 120 000 | 51 | 62 |
| 8 | Принят к вычету из бюджета НДС по услугам | 2 000 | 68 | 19 |
| 9 | Перечислен (уплачен) в бюджет НДС с расчетного счета (20 000 руб. -2 000 руб.) | 18 000 | 68 | 51 |

**Учет чрезвычайных доходов и расходов.** Если в результате чрезвычайных обстоятельств происходит порча (утрата) застрахованного имущества, то стоимость потерь отражается по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". В этом случае в состав прочих расходов включаются только те потери, которые не компенсируются страховым возмещением.

Пример 3. В марте 2020 г. произошло наводнение, которое привело к порче пиломатериалов на складе мебельной фабрики ООО "Гермес" на сумму 440 000 руб. Материалы были застрахованы.

В апреле мебельная фабрика получила страховое возмещение в сумму 400 000 руб. (по сметной стоимости независимого оценщика).

Следует выполнить бухгалтерские записи за март - апрель 2020 г.

**Решение**

В бухгалтерском учете фабрики составляются следующие записи:

в **марте**:

1. Дт 76-1 Кт 10 - 440 000 руб. - списаны потери по страховому случаю;

в **апреле**:

2. Дт 51 Кт 76-1 - 400 000 руб. - поступила сумма страхового возмещения;

3. Дт 91-2 Кт 76-2 - 40 000 руб. - некомпенсируемые потери отражены в составе прочих расходов.

**Учет результатов переоценки внеоборотных активов.** На счете 91 "Прочие доходы и расходы" отражаются результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года (31 декабря) переоценки внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов).

Сумма дооценки внеоборотных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал, а сумма уценки - на финансовый результат в качестве прочих расходов (п. 15 ПБУ 6/01 и п. 21 ПБУ 14/2007).

Таким образом, результаты уценки внеоборотных активов отражаются следующими записями:

1. Дт 91-2 "Прочие расходы" Кт 01 (04) - уменьшается первоначальная стоимость основных средств (нематериальных активов) в результате их уценки и одновременно;

2. Дт 02 (05) Кт 91-1 "Прочие доходы" - уменьшается сумма начисленной амортизации в результате уценки основных средств (нематериальных активов).

Обращаем внимание, что сумма дооценки внеоборотных активов в следующем году, равная размеру предыдущей уценки, относится на прочие доходы организации. При этом в бухгалтерском учете составляются следующие записи:

1. Дт 01 (04) Кт 91-1 "Прочие доходы" - увеличена первоначальная стоимость основных средств (нематериальных активов), ранее подвергшихся уценке;

2. Дт 91-2 "Прочие расходы" Кт 02 (05) - увеличена сумма амортизации основных средств (нематериальных активов) в результате их переоценки.

**Пени по налогам и сборам** не относятся к налоговым санкциям, учитываемым за счет прибыли (счет 99), а относятся на прочие расходы организации и отражаются записью:

Дт 91-2 "Прочие расходы" Кт 68, 69 - начислены пени по налогам, сборам и своевременно не уплаченным страховым взносам в государственные социальные фонды.

**Реформация бухгалтерского баланса (2-й этап).** По окончании отчетного года (31 декабря) все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы", закрываются внутренними записями на субсчете 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов". Для этого выполняются следующие внутренние записи:

1. Дт 91-1 Кт 91-9 - закрыт субсчет 1 "Прочие доходы";

2. Дт 91-9 Кт 91-2 - закрыт субсчет 2 "Прочие расходы".

Пример 11.4. По состоянию на 31 декабря 2020 г. в учете ООО "Виктория" числятся следующие суммы:

- прочие доходы с учетом НДС (субсчет 91-1 "Прочие доходы") - 25 000 руб.;

- прочие расходы, включая НДС (субсчет 91-2 "Прочие расходы"), - 30 000 руб.;

- финансовый результат от прочей деятельности (убыток) за отчетный год ООО "Виктория" составил 5 000 руб. (25 000 - 30 000) и отражается на субсчете 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" и счете 99.

Необходимо провести [2-й этап](#P543) реформации бухгалтерского баланса.

На [2-м этапе](#P543) бухгалтер ООО "Виктория" 31 декабря 2020 г. должен был закрыть субсчета, открытые 1 января 2020 г. к счету 91 "Прочие доходы и расходы", выполнив следующие записи:

1. Д 91-1 К 91-9 - 25 000 руб. *-* списаны суммы прочих доходов (закрыт субсчет 91-1);

2. Д 91-9 К 91-2 - 30 000 руб. - списаны суммы прочих расходов (закрыт субсчет 91-2).

Выполнение [3-го этапа](#P660) реформации баланса будет показано в [параграфе 11.6](#P558) учебника.

**6. Порядок формирования финансового результата**

**отчетного периода и его использование**

Важнейшим финансовым показателем, определяющим способность организации обеспечивать необходимое ей экономическое развитие, является "заработанная" прибыль.

Прибыль как экономическая категория отражает финансовый результат предпринимательской деятельности организации, выражающийся в изменении величины собственного капитала организации за отчетный период.

Совет по МСФО дает следующее определение прибыли: *"Полная прибыль* - это изменение собственного капитала (чистых активов) хозяйствующего субъекта за отчетный период, являющееся результатом хозяйственных операций и событий, не связанных с личным капиталом собственников фирмы. Она включает все изменения собственного капитала, произошедшие за период, за исключением тех, что являются следствием вкладов собственников и выплат собственникам".

Таким образом, прибыль - это особый, систематически воспроизводимый при кругообороте хозяйственных средств ресурс и конечная цель развития бизнеса.

**Порядок формирования финансового результата.** Прибыль формируется в процессе хозяйственной деятельности организации, что находит отражение в учете и отчетности.

Схематично процесс формирования прибыли выглядит следующим образом (рис. 3).

**Процесс формирования прибыли в коммерческой организации** [<6>](#P575)



Рис. 11.3

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

<6> Палата налоговых консультантов. Букина О.А., Веденеева О.А., Давидовская И.Л., Качкова О.Е. Бухгалтерский учет и отчетность. Учебно-методическое пособие для претендентов на подтверждение соответствия квалификации "Консультант по налогам и сборам". М., 2019 - 2020.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен активно-пассивный счет 99 "Прибыли и убытки" с односторонним сальдо.

По *дебету счета* отражаются убытки (потери, расходы), а *по кредиту* - прибыли (доходы) организации. Записи на счете 99 "Прибыли и убытки" ведутся накопительно в течение года.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период и показывает **конечный финансовый результат отчетного периода** (месяца, одного квартала, шести месяцев, года). Сальдо по кредиту счета 99 показывает прибыль, по дебету счете 99 - убыток, полученные с начала года до отчетного периода. Сальдо определяют как разницу между суммами оборотов.

Аналитический учет по счету 99 "Прибыли и убытки" должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о финансовых результатах (ОФР).

Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период (разд. III "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса). Финансовый результат отражают в пассиве баланса, при этом убыток показывают в круглых скобках.

Первичными документами по учету прибыли/убытка являются *бухгалтерские справки-расчеты* (БСР) и *листки-расшифровки.*

Всю совокупность доходов и расходов организации группируют по принадлежности к отчетным периодам:

1) доходы и расходы данного отчетного периода, учитываемые на счетах 90, 91 и 99;

2) отложенные доходы, учитываемые на счете 98 "Доходы будущих периодов".

По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счета 90 "Продажи" и счета 91 "Прочие доходы и расходы" переносится на счет 99 "Прибыли и убытки".

Таким образом, финансовый результат (прибыль или убыток) хозяйствования организации слагается из финансового результата от операций отчетного периода, являющихся предметом ее основной и прочей деятельности.

**Использование финансового результата отчетного периода.** Самостоятельную группу показателей, тесно связанных с финансовым результатом отчетного периода, в деятельности организации представляют:

1) начисленные платежи налога на прибыль и других налогов;

2) суммы причитающихся налоговых санкций.

Отдельные налоги относятся **на финансовые результаты** организации, т.е. списываются за счет прибыли. К таким налогам относятся:

- налог на прибыль при ОСН (общей системе налогообложения);

- налог на игорный бизнес;

- единый сельскохозяйственный налог (ЕСН);

- единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности (ЕНВД);

- налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Соответственно, эти налоги начисляются следующей записью:

Дт 99 "Прибыли и убытки" Кт 68, по субсчетам.

**Штрафы за нарушения налогового законодательства** согласно Плану счетов также относятся на финансовые результаты организации и отражаются в бухгалтерском учете:

Дт 99 "Прибыли и убытки" Кт 68, по субсчетам *- по соответствующему виду налога.*

В отчете о финансовых результатах (ОФР) суммы налоговых санкций отражаются по строке "Прочее". Согласно п. 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями (с налоговой службой) и тождественны. Тем самым не допускается оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам. В то же время следует помнить, что данные налоговой службы на конец квартала могут не совпадать с данными бухгалтерского учета организации, так как начисления по налогам отражаются в лицевых счетах налогоплательщиков по сроку уплаты налога.

Конечный финансовый результат деятельности организации (чистая прибыль/убыток) представляет собой финансовый результат хозяйствования, уменьшенный на сумму начисленных платежей налога на прибыль, а также на суммы причитающихся налоговых санкций. В итоге на счете 99 "Прибыли и убытки" выявляется **чистая прибыль**, которая становится основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли.

Рассмотрим сводку типовых записей по счету 99 (табл.2) и конкретный [пример](#P649).

Таблица 2

**Сводка типовых бухгалтерских записей по учету прибыли**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Nп/п | Содержание фактов хозяйственной жизни (ФХЖ) | Дебет | Кредит |
| Формирование финансового результата отчетного периода |
| 1 | Определена и списана прибыль по обычным видам деятельности | 90-9 | 99 |
| 2 | Определен и списан убыток от обычных видов деятельности | 99 | 90-9 |
| 3 | Отражена прибыль, полученная от прочих видов деятельности | 91-9 | 99 |
| 4 | Отражен убыток, полученный от прочих видов деятельности | 99 | 91-9 |
| Использование финансового результата |
| 5 | Начислен налог на прибыль (НПР) в бюджет | 99 | 68-НПР |
| 6 | Начислены штрафы, пени, неустойки в бюджет | 99 | 68 |
| 7 | Заключительной записью списывается сумма прибыли, полученная за отчетный период, на нераспределенную прибыль | 99 | 84 |
| 8 | Заключительной записью (31 декабря) списывается сумма убытка, допущенного за отчетный год | 84 | 99 |

Пример 5. Мебельная фабрика ООО "Гермес" за отчетный 2020 г. получила прибыль от продаж в сумме 510 000 руб., убыток от прочей деятельности - 10 000 руб., начислен налог на прибыль (20%) в сумме 100 000 руб. и уплачены пени по налогам в размере 5 000 руб.

По учетной политике фабрики резервный фонд не создается.

Следует сделать записи и определить чистую прибыль за отчетный год.

**Решение**

В бухгалтерском учете составляются следующие записи:

1. Дт 90-9 Кт 99 - 510 000 руб. - получена прибыль от продаж за год;

2. Дт 99 Кт 91-9 - 10 000 руб. - получен убыток от прочей деятельности;

3. Дт 99 Кт 68 - 100 000 руб. - начислен налог на прибыль (500 000 x 0,2);

4. Дт 99 Кт 68 - 5 000 руб. - уплачены пени по налогам;

5. Дт 99 Кт 84 - 395 000 руб. - списана чистая прибыль за отчетный год (500 000 руб. *-* 100 000 руб. *-* 5 000 руб.).

**Реформация бухгалтерского баланса (3-й этап).** На счете 99 "Прибыли и убытки" в течение года каждый месяц списывается финансовый результат от обычных видов деятельности и от прочих доходов и расходов. Кроме того, на счете 99 "Прибыли и убытки" организации учитывают задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль, а также штрафы за налоговые правонарушения.

Таким образом, сальдо счета 99 "Прибыли и убытки" равно нераспределенной (чистой) прибыли (или непокрытому убытку) текущего года. Сальдо по счету 99 "Прибыли и убытки" 31 декабря отчетного года необходимо перенести на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Какие именно субсчета должен открывать бухгалтер организации к счету 84, в Инструкции по применению Плана счетов не сказано, поэтому организация может решить этот вопрос самостоятельно. Рекомендуется открыть два субсчета к счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)":

81-1 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года";

84-2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет".

На субсчете 84-1 бухгалтер 31 декабря отчетного года учтет нераспределенную прибыль или непокрытый убыток отчетного года, а 1 января следующего за отчетным года указанную прибыль или убыток необходимо будет перенести на субсчет 84-2.

Пример 6. Реформация баланса [(3-й этап)](#P660)

Бухгалтер ООО "Виктория" 31 декабря 2020 г. должен был закрыть счет 99 "Прибыли и убытки". Прибыль по обычным видам деятельности составила 400 000 руб., убыток от прочей деятельности - 5 000 руб.

За 2020 г. ООО "Виктория" начислило налог на прибыль в сумме 79 000 руб. (395 000 x 20%) и штрафные санкции в бюджет за несвоевременную уплату налога в размере 3 000 руб.

Необходимо удержать из прибыли налог на прибыль (20%) и провести реформацию баланса [(3-й этап)](#P660).

**Решение**

Задолженность ООО "Виктория" перед бюджетом по налогу на прибыль (79 000 руб.) и штрафы в бюджет (3 000 руб.) бухгалтер отразил записью:

Дт 99 "Прибыли и убытки" Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" - 82 000 руб.

Таким образом, финансовый результат (нераспределенная прибыль) равен 313 000 руб. (400 000 *-* 5 000 *-* 82 000). Списание данной суммы 31 декабря 2020 г. бухгалтер ООО "Виктория" отразил записью:

Дт 84-1 "Нераспределенная прибыль отчетного года"

Кт 99 "Прибыли и убытки" - 313 000 руб. - списана чистая прибыль по результатам деятельности за 2020 г.

Перенести указанную прибыль в состав нераспределенной прибыли прошлых лет и принять решение о ее распределении ООО "Виктория" должно уже в следующем 2021 г.

Таким образом, **чистая прибыль** - это прибыль отчетного года за минусом платежей по налогам и штрафам в бюджет. Распределение чистой прибыли - прерогатива ее собственников (учредителей, акционеров).

**7.Учет расчетов по налогу на прибыль организаций**

**(ПБУ 18/02)** **методом доходов и расходов (способом отсрочки)**

ПБУ 18/02 обязательно к применению всеми организациями, являющимися плательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Малым предприятиям и некоммерческим организациям разрешено самостоятельно принимать решение о применении либо неприменении ПБУ 18/02. Соответствующее решение должно быть зафиксировано в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Согласно п. 3 ПБУ 18/02 *разница между бухгалтерской прибылью,* отраженной в Отчете о финансовых результатах (ОФР), и *налоговой базой по налогу на прибыль* состоит из **постоянных и временных разниц**. ФНС России разместила на своем форуме перечень (реестр) разниц, которые возникают в результате различных правил признания хозяйственных операций в бухгалтерском учете и в целях налогообложения.

**Налог, рассчитанный с бухгалтерской прибыли** (убытка) (по данным счета 99 "Прибыли и убытки"), называется **условным расходом** (доходом) **по налогу на прибыль** (п. 20 ПБУ 18/02):

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Условный расход УРНП (условный доход) | = | Бухгалтерская прибыль (убыток) | x | Ставка налога на прибыль (20%) | . |

**Налог, который необходимо заплатить в бюджет** (по данным налогового учета), - это **текущий налог на прибыль**.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Текущий налог на прибыль - ТНП (к уплате) | = | Налогооблагаемая прибыль | x | Ставка налога на прибыль (20%) | . |

**Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль** учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету 99, например на субсчете "Расчеты по налогу на прибыль (НП)".

Пример 8. Организация по данным бухгалтерского учета в I квартале 2020 г. получила прибыль в размере 500 000 руб., а во II квартале - убыток в размере 60 000 руб. Всего по итогам полугодия бухгалтерская прибыль составила 440 000 руб. (500 000 *-* 60 000).

Необходимо рассчитать и отразить в учете условный расход по налогу на прибыль.

**Решение**

1. На основании бухгалтерской прибыли I квартала организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль (УРНП):

Дт 99 Кт 68-НП - 100 000 руб. (500 000 руб. x 20%) - начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в I квартале.

2. На основании бухгалтерского убытка II квартала исчисляется сумма условного дохода по налогу на прибыль (УДНП):

Дт 68-НП Кт 99 - 12 000 руб. (60 000 руб. x 20%) - начислен условный доход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

Общая величина "условного расхода по налогу на прибыль" по итогам I полугодия составила: УРНП = 88 000 руб. [(100 000 *-* 12 000) или (440 000 руб. x 20%)].

**Постоянные разницы согласно** ПБУ 18/02**.** *Постоянные налоговые обязательства* (ПНО) и *постоянные налоговые активы* (ПНА) признаются в бухгалтерском учете при возникновении постоянных разниц (рис.4).

**Разницы согласно** **ПБУ 18/02** **"Учет расчетов**

**по налогу на прибыль организаций"**



Рис. 4

*Постоянная разница* - это доход (расход), отраженный на счетах бухгалтерского учета, который для целей налогообложения в состав доходов (расходов) *никогда не включается.* Под постоянными разницами понимаются те доходы (расходы), которые не включаются в расчет налоговой базы по налогу на прибыль не только в отчетном, но и во всех последующих периодах.

К постоянным разницам относят:

1) расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества;

2) сверхнормативные расходы (командировочные, представительские, на рекламу и др.);

3) убыток, перенесенный на будущее, после истечения десяти лет (порядок переноса такого убытка определен в ст. 283 НК РФ).

**Постоянное налоговое обязательство (ПНО).** Наличие постоянных разниц влечет за собой необходимость **доначисления суммы налога** на прибыль, исчисленного исходя из бухгалтерской прибыли:

а) если какая-то сумма, учтенная в бухгалтерском учете в составе расходов, для целей налогообложения расходом не признается, то это влечет за собой уменьшение только бухгалтерской прибыли и, как следствие, необходимость доначислить налог на прибыль;

б) если организацией выявлены какие-либо доходы, которые увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль, а в бухгалтерском учете в составе доходов не отражаются.

Сумма доначисленного налога при этом будет называться постоянным налоговым обязательством (ПНО).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Постоянное налоговое обязательство (ПНО) | = | Постоянная разница, возникшая в отчетном периоде | x | Ставка налога на прибыль (20%) | . |

Постоянное налоговое обязательство (ПНО) в бухгалтерском учете отражается записью:

Дт 99 - ПНО Кт 68 - НП "Расчеты по налогу на прибыль" - начислено ПНО.

Рассмотрим возникновение постоянной разницы и ПНО на конкретном примере.

Пример 9. **Учет ПНО, связанного с постоянной разницей**

Организация подарила своему сотруднику автомобиль, остаточная стоимость которого к моменту передачи составила 100 000 руб.

Следует отразить эту сделку в бухгалтерском учете с применением ПБУ 18/02.

**Решение**

В бухгалтерском учете остаточная стоимость подаренного автомобиля отражается в составе прочих расходов:

1. Дт 91-2 "Прочие расходы" Кт 01 "Основные средства" - 100 000 руб. - списана остаточная стоимость автомобиля, подаренного сотруднику.

В целях налогообложения прибыли стоимость безвозмездно переданного имущества в составе расходов, уменьшающих налоговую базу, не учитывается (п. 16 ст. 270 НК РФ).

2. Таким образом, в бухгалтерском учете в связи с передачей автомобиля образуется постоянная разница (расход) на сумму 100 000 руб.

3. Постоянное налоговое обязательство, исчисленное по ставке 20% от суммы выявленной постоянной разницы: ПНО = 20 000 руб. (100 000 руб. x 0,2).

4. Соответственно, в бухгалтерском учете в момент передачи автомобиля должна быть сделана проводка:

Дт 99-ПНО Кт счета 68-НП - 20 000 руб. - отражена сумма постоянного налогового обязательства (доначислен налог на прибыль).

Постоянные разницы могут возникать и в тех случаях, когда какие-либо доходы (расходы) признаются исключительно в целях налогообложения. При этом в бухгалтерском учете эти суммы вообще не отражаются. Такие ситуации встречаются достаточно редко. Например, п. 8 ст. 250 НК РФ предусмотрено включение в состав доходов при исчислении налога на прибыль стоимости безвозмездно полученных работ (услуг).

В то же время бухгалтерским законодательством не предусмотрено отражение безвозмездно полученных работ (услуг) на счетах бухгалтерского учета. Соответственно, у организации, получившей в отчетном периоде такие работы (услуги), в налоговом и бухгалтерском учете возникает постоянная разница, равная рыночной стоимости этих работ (услуг). Поясним ситуацию на примере 11.10.

Пример 10. **Учет ПНО, связанного с постоянной разницей**

Учредитель передал организации в безвозмездное пользование помещение, которое используется организацией как офис.

Арендная плата за аналогичное помещение (рыночная стоимость услуги) - 20 000 руб. в месяц.

Следует отразить эту сделку в бухгалтерском учете с применением ПБУ 18/02.

**Решение**

В целях налогообложения прибыли организация ежемесячно признает внереализационный доход в сумме 20 000 руб., а в бухгалтерском учете доход, возникающий в связи с безвозмездным пользованием, не отражается.

1. Таким образом, ежемесячно в бухгалтерском учете образуется постоянная разница в размере 20 000 руб. в течение всего срока пользования помещением.

2. Соответственно, ежемесячно начисляется ПНО в сумме 4 000 руб. (20 000 руб. x 0,2):

Дт 99-ПНО Кт счета 68-НП - 20 000 руб. - отражена сумма постоянного налогового обязательства.

**Постоянный налоговый актив (ПНА).** Постоянные разницы могут возникать и в том случае, если какие-либо суммы, учтенные в бухгалтерском учете в составе доходов, для целей налогообложения доходами не признаются.

Перечень доходов, не учитываемых для целей налогообложения, содержится в ст. 251 НК РФ. Наличие таких постоянных разниц приводит к завышению бухгалтерской прибыли и необходимости уменьшения суммы налога на прибыль, исчисленной исходя из ее величины.

Такие постоянные разницы приводят к образованию постоянных налоговых активов (ПНА).

Величина ПНА исчисляется умножением величины постоянной разницы на установленную законодательством ставку налога на прибыль и отражается в бухгалтерском учете проводкой по дебету счета 68 и кредиту счета 99.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Постоянный налоговый актив (ПНА) | = | Постоянная разница, возникшая в отчетном периоде | x | Ставка налога на прибыль (20%) | . |

Пример 11. **Учет ПНА, связанного с постоянной разницей**

Организация в марте 2020 г. получила от своего учредителя (владеющего 100% долей в уставном капитале организации) безвозвратную финансовую помощь в сумме 150 000 руб.

Следует отразить эту сделку в бухгалтерском учете с применением ПБУ 18/02.

**Решение**

1. Дт 51 "Расчетный счет" Кт 91-1 "Прочие доходы" - 150 000 руб. - поступившие безвозмездно денежные средства признаны в составе прочих доходов организации.

2. В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ денежные средства, полученные безвозмездно от учредителя, в налоговую базу по налогу на прибыль не включаются. Поэтому сумма в размере 150 000 руб. является постоянной разницей. Соответственно, в бухгалтерском учете в марте должна быть сделана проводка:

Дт 68-НП Кт 99-ПНА - 30 000 руб. - отражен постоянный налоговый актив (150 000 руб. x 0,2).

**Вывод 1.** Постоянные разницы вызывают образование постоянных налоговых обязательств (активов), которые приводят к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Если постоянную разницу умножить на ставку 20%, то получим ту часть суммы налога, которую придется "заплатить" сейчас (в случае ПНО) либо "не платить" (в случае ПНА), и на будущие налоговые обязательства это никаким образом не влияет.

С отчетности за 2020 г. в связи с внесенными поправками в ПБУ 18/02 вместо терминов *"постоянное налоговое обязательство"* и *"постоянный налоговый актив"* появились новые понятия - **"постоянный налоговый расход"** *и* **"постоянный налоговый доход*"****.*

**Временные разницы согласно** **ПБУ 18/02****.** Временные разницы - это доходы и (или) расходы, которые формируют прибыль (убыток) в бухгалтерском учете в одном периоде, а в налоговом учете - в последующих периодах, т.е. возникают в бухгалтерском учете и налоговом учете в разных периодах. В отличие от постоянных разниц временные разницы имеют свой жизненный цикл, поэтому необходимо их отслеживать от "рождения" до "смерти".

Временные разницы возникают, в частности, если:

1) организация признает доходы и расходы в налоговом учете кассовым методом, в то время как для целей бухгалтерского учета действует метод начисления (кассовый метод в бухгалтерском учете могут применять только субъекты малого предпринимательства);

2) амортизация для целей бухгалтерского учета не совпадает с амортизацией для целей налогообложения.

Перечень временных разниц, приведенный в ПБУ 18/02, также является открытым, поэтому и иные расходы и доходы могут быть отнесены к временным разницам.

Временные разницы бывают двух видов: вычитаемые и налогооблагаемые.

**Вычитаемые временные разницы (ВВР)** - это доходы или расходы, которые уменьшают бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налоговую базу - в следующих периодах.

Так может произойти, если:

а) сумма начисленной амортизации в бухучете больше, чем в налоговом учете;

б) организация, использующая кассовый метод для целей налогообложения, признала (начислила) расходы в бухгалтерском учете, но их не оплатила;

в) убыток прошлого периода не был использован в прошлом году и перенесен в налоговом учете на будущее.

В этих случаях расходы в бухучете превышают расходы, учтенные в налоговом учете. Возникшая разница в расходах называется *вычитаемой временной разницей* (ВВР). Она уменьшила бухгалтерскую прибыль отчетного периода и занизила налог на прибыль. Поэтому в перечисленных ситуациях необходимо доначислить в бюджет налог на прибыль.

**Отложенные налоговые активы (ОНА)** признаются в том отчетном периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы (п. 14 ПБУ 18/02). ОНА - это часть налога на прибыль, которая "переплачена" в данном периоде, но будет "недоплачена" в будущем.

Величина ОНА рассчитывается исходя из величины ВВР и ставки налога на прибыль (СН) по формуле:

ОНА = ВВР x СН (20%).

Для учета информации о наличии и движении ОНА в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрен активный счет 09 "Отложенные налоговые активы".

По дебету счета 09 в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражаются ОНА, увеличивающие величину условного расхода (дохода) отчетного периода (Дт 09 Кт 68-НП).

По кредиту счета 09 в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается уменьшение или полное погашение ОНА (Дт 68-НП Кт 09).

При выбытии объекта актива, по которому был начислен ОНА, он списывается записью:

Д99 "Прибыли и убытки" К 09 "Отложенные налоговые активы". Рассмотрим пример.

Пример 12. **Учет вычитаемых временных разниц (ВВР) и связанных с ними ОНА**

15 ноября 2020 г. ООО "Виктория" ввело в эксплуатацию новое оборудование стоимостью 300 000 руб. Срок его полезного использования - четыре года.

В целях бухгалтерского учета организация начисляет амортизацию по оборудованию ускоренным способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, в целях налогообложения - линейным способом. Начислять амортизацию необходимо со следующего месяца после ввода объекта в эксплуатацию.

Сумма чисел лет срока полезного использования равна 10 (1 + 2 + 3 + 4) годам.

Амортизация оборудования ООО "Виктория" за декабрь 2020 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Условия | В бухгалтерском учете | В налоговом учете |
| 1. Первоначальная стоимость оборудования, руб. | 300 000 | 300 000 |
| 2. Начисленная амортизация за декабрь, руб. | 10 000(4 года : 10 лет x 300 000 руб. : 12 мес.) | 6 250(300 000 руб. :4 года : 12 мес.) |
| 3. Остаточная стоимость на 31 декабря, руб. | 290 000 | 293 750 |

Следует выполнить бухгалтерские записи с учетом ПБУ 18/02.

**Решение**

Из-за несовпадения способа списания стоимости оборудования для целей бухгалтерского и налогового учета возникла вычитаемая временная разница (ВВР) в размере 3 750 руб. (10 000 руб. - 6 250 руб.).

Бухгалтер ООО "Виктория" 31 декабря должен был сделать следующие проводки:

1. Дт 02, субсчет "Амортизация оборудования",

Кт 02, субсчет "Вычитаемые временные разницы (ВВР)", - 3 750 руб. - учтена вычитаемая временная разница за декабрь;

2. Дт 09 "Отложенные налоговые активы"

Кт 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", - 750 руб. (3 750 x 20%) - отражена сумма ОНА за декабрь или признан отложенный налоговый актив (доначислен налог).

**Вывод 2.** Вычитаемым временным разницам (ВВР) соответствует отложенный налоговый актив (ОНА). Он определяется как произведение вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль (20%).

Информация об отложенных налоговых активах отражается:

- в **Бухгалтерском балансе** по состоянию на отчетную дату по статье "Отложенные налоговые активы" разд. I "Внеоборотные активы";

- **Отчете о финансовых результатах** - изменение величины отложенных налоговых активов в отчетном периоде отражается по строке "Изменение отложенных налоговых активов".

**Налогооблагаемые временные разницы (НВР)** - это доходы или расходы, которые увеличивают в текущем периоде бухгалтерскую прибыль, а налогооблагаемую прибыль увеличат в будущих периодах. Налогооблагаемая временная разница возникает в двух ситуациях:

1) расходы в бухгалтерском учете возникают позже, чем в налоговом;

2) организация признает доходы в бухгалтерском учете раньше, чем в налоговом учете.

Эти разницы образуются в следующих случаях:

а) сумма начисленных расходов (например, амортизация основных средств или нематериальных активов) в налоговом учете больше, чем в бухгалтерском;

б) организация начислила выручку от продажи продукции (товаров), но деньги не получила (для организаций, использующих кассовый метод в целях налогообложения);

в) есть отсрочка или рассрочка по уплате налога на прибыль.

В перечисленных случаях расходы, отраженные в налоговом учете, превышают расходы по данным бухгалтерского учета. Возникшая разница в расходах называется налогооблагаемой временной разницей (НВР). Она приводит к тому, что в бухгалтерском учете оказываются занижены расходы (завышены доходы), завышена прибыль и, как следствие, налог на прибыль. Таким образом, в данных ситуациях необходимо уменьшить налог на прибыль в текущем (отчетном) периоде.

Налогооблагаемым временным разницам (НВР) соответствует **отложенное налоговое обязательство (ОНО)**. Если налогооблагаемую временную разницу умножить на ставку налога на прибыль 20%, то получим сумму налога, которую придется уплатить в будущем:

ОНО = НВР X СН (20%).

Для учета информации о наличии и движении ОНО в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрен пассивный счет 77 "Отложенные налоговые обязательства".

Записью Дт 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль (НПР)", Кт 77 "Отложенные налоговые обязательства" отражается **отложенный налог (ОНО)**, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

А обратной записью отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств в счет начислений налога на прибыль отчетного периода (Дт 77 Кт 68/НПР).

При выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому было начислено ОНО, такое обязательство списывается записью:

Дт 77 "Отложенные налоговые обязательства" Кт 99 "Прибыли и убытки".

Пример 11.13. **Учет налогооблагаемых временных разниц (НВР) и ОНО**

Воспользуемся условиями [примера 11](#P783). Зададим условие, что по приобретенному оборудованию в бухгалтерском учете ООО "Виктория" использует линейный способ начисления амортизации, а в целях налогового учета - нелинейный способ.

Амортизация оборудования ООО "Виктория" за декабрь 2020 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Условия | В бухгалтерском учете | В налоговом учете |
| Первоначальная стоимость оборудования, руб. | 300 000 | 300 000 |
| Начисленная амортизация за декабрь, руб. | 6 250(300 000 руб. : 4 года: 12 мес.) | 12 500(300 000 руб. x 2 : 4 года : 12 мес.) |
| Остаточная стоимость на 31 декабря, руб. | 293 750(300 000 руб. - 6250 руб.) | 287 500(300 000 руб. - 12 500 руб.) |

Следует выполнить бухгалтерские записи с учетом ПБУ 18/02.

**Решение**

Из-за несовпадения способа списания стоимости оборудования для целей бухгалтерского и налогового учета возникла налогооблагаемая временная разница (НВР) на сумму 6 250 руб. (12 500 руб. - 6 250 руб.).

В конце декабря бухгалтеру ООО "Виктория" нужно сделать запись:

Дт 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль (НПР)",

Кт 77 "Отложенные налоговые обязательства" - 1 250 руб. - отражена сумма ОНО за декабрь (6 250 руб. x 20%).

Информация об отложенных налоговых обязательствах (ОНО) отражается:

- в **Бухгалтерском балансе** по состоянию на отчетную дату по статье "Отложенные налоговые обязательства" разд. IV "Долгосрочные обязательства";

- **Отчете о финансовых результатах** - изменение величины отложенных налоговых обязательств в отчетном периоде отражается по строке "Изменение отложенных налоговых обязательств".

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставлено право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную сумму ОНА (счет 09) и ОНО (счет 77) (п. 19 ПБУ 18/02).

**Вывод 3.** При возникновении *временных разниц* возникают отложенные налоговые активы (ОНА) и отложенные налоговые обязательства (ОНО). В отличие от *постоянных разниц* они не исчезают бесследно в текущем периоде, а накапливают информацию:

- о сумме налогов, уплаченных сейчас, но подлежащих вычету в будущем, или, наоборот,

- сумме налогов, отложенных сейчас, чтобы быть уплаченными в будущем.

**Налог на прибыль организаций.** В случае если организация не применяет **ПБУ 18/02** "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций", то начисление авансовых платежей и налога на прибыль по итогам отчетного (налогового) периода отражается записью:

1) Дт 99 Кт 68-НП - начислен налог на прибыль в федеральный бюджет;

2) Дт 99 Кт 68-НП - начислен налог на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации.

Если организация применяет **ПБУ 18/02**, то величина **текущего налога на прибыль** (ТНП) формируется на аналитическом счете 68-НП (налог на прибыль) исходя из величины условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированной на суммы *постоянного налогового обязательства - ПНО* (постоянного налогового актива - ПНА), увеличения или уменьшения *отложенного налогового актива* (ОНА) и *отложенного налогового обязательства* (ОНО) отчетного (налогового) периода (п. 21 ПБУ 18/02), т.е. по [формуле (11.1)](#P68):

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ТНП | = | Условный расход (доход) УРНП | + | ПНО | - | ПНА | +/- | Изменение величины ОНА (увеличение +, уменьшение -) | +/- | Изменение величины ОНО (уменьшение +, увеличение -) | . |

Таким образом, величина *текущего налога на прибыль* может быть определена одним из следующих способов (п. 22 ПБУ 18/02), выбор которого закрепляется в учетной политике организации:

1) исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения ОНА и ОНО отчетного периода;

2) на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

**Общий вывод.** При **методе отсрочки** (доходов и расходов), который еще называют **затратным методом**, в качестве первичных данных берутся доходы и расходы. На их основе определяются налоговые разницы, рассчитывается текущий налог на прибыль (ТНП), а также *часть отложенного налога,* которая образовалась или погасилась за прошедший период. Такой метод предполагает трансформацию данных о суммах показателей в бухучете с целью сравнения их с данными, формируемыми в налоговом учете.

**Отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности.** Расчетные показатели [формулы (11.1)](#P68) (ТНП, ПНО, ПНА, изменение ОНА и ОНО) находили отражение в форме отчета о финансовых результатах (ОФР), утвержденной до 2020 г.

Пример 14. По итогам 2019 г. организацией получена бухгалтерская прибыль до налогообложения - 20 000 руб., ОНО уменьшилось на 70 руб., ОНА увеличились на 30 руб., постоянных разниц нет.

Следует рассчитать текущий налог на прибыль и заполнить строки ОФР.

**Решение**

1. Рассчитаем текущий налог на прибыль по [формуле (11.1)](#P68):

ТНП = 20 000 руб. x 0,2 + 30 руб. (увеличение ОНА) + 70 руб. (уменьшение ОНО) = 4 100 руб.

2. Отчет о финансовых результатах по правилам 2019 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Код строки | Сумма, руб. |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 | 20 000 |
| Текущий налог на прибыль, | 2410 | (4 100) |
| в том числе постоянные налоговые обязательства (активы) | 2421 | - |
| Изменение отложенных налоговых обязательств | 2430 | 70 |
| Изменение отложенных налоговых активов | 2450 | 30 |
| Чистая прибыль: ЧП = (20 000 - 4100 + 70 + 30) = 16 000 (руб.) | 2400 | 16 000 |

В случае изменения ставок налога на прибыль необходимо осуществить пересчет ОНА и ОНО на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок. Например, если новые ставки применяются с 1 января, то пересчет отражается 31 декабря с отнесением разницы на счет 99 "Прибыли и убытки". Типовые записи приведены в табл. 11.5.

Таблица 11.5

**Бухгалтерские записи по учету прочих доходов и расходов**

**и определению финансового результата**

|  |  |
| --- | --- |
| N п/п. Содержание операции (ФХЖ) | Корреспонденция счетов |
| Дт | Кт |
| 1. Определяется ежемесячно финансовый результат от обычных видов деятельности: |  |  |
| - прибыль | 90-9 | 99 |
| - убыток | 99 | 90-9 |
| 2. Определяется ежемесячно финансовый результат от прочей деятельности: |  |  |
| - прибыль | 91-9 | 99 |
| - убыток | 99 | 91-9 |
| 3. Начислен условный расход по налогу на прибыль (УРНП), т.е. налог на прибыль (НП), рассчитанный с бухгалтерской прибыли | 99 | 68-НП |
| 4. Начислен условный доход по налогу на прибыль (УДНП) | 68-НП | 99 |
| 5. Отражено постоянное налоговое обязательство (ПНО) | 99 | 68-НП |
| 6. Отражен постоянный налоговый актив (ПНА) | 68-НП | 99 |
| 7. Списывается сумма отложенного налогового актива (ОНА) в связи с выбытием актива, по которому он был создан | 99 | 09-"ОНА" |
| 8. Списана сумма отложенного налогового обязательства (ОНО) в связи с выбытием актива, по которому оно было создано | 77-"ОНО" | 99 |
| 9. Изменена ставка налога на прибыль:а) снижена |  |  |
| - изменение отложенных налоговых активов (ОНА) | 99 | 09-"ОНА" |
| - изменение отложенного налогового обязательства (ОНО) | 77-"ОНО" | 99 |
| б) повышена |  |  |
| - изменение отложенных налоговых активов (ОНА) | 09-"ОНА" | 99 |
| - изменение отложенного налогового обязательства (ОНО) | 99 | 77-"ОНО" |
| 10. Начислены штрафы, пени, неустойки в бюджет | 99 | 68 |
| 11. Списывается в конце года чистая прибыль | 99 | 84 |
| 12. Списывается в конце года убыток отчетного года | 84 | 99 |

ПБУ 18/02 получил новую редакцию, которая обязательна к применению с отчетности за 2020 г. Поэтому была изменена и форма отчета о финансовых результатах в части отражения в нем налога на прибыль и его составляющих.

**8. Применение балансового метода**

Приказом Минфина России от 20.11.2018 N 236н (далее - Приказ N 236н) внесены изменения в ПБУ 18/02, которые существенно изменяют учет расчетов по налогу на прибыль. Применение измененной редакции ПБУ 18/02 обязательно начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 г. Организация вправе принять решение о применении изменений до указанного срока. Такое решение подлежит раскрытию в БФО организации.

Не применять ПБУ 18/02 разрешено следующим категориям организаций:

1) малым предприятиям, за исключением организаций, поименованных в ч. 5 ст. 6 Закона N 402-ФЗ (п. 2 ПБУ 18/02);

2) находящимся на УСН или ЕНВД (п. 1 ПБУ 18/02).

**Причина внесения изменений в** ПБУ 18/02**.** Наша страна завершает переход на МСФО. При этом изменения в бухгалтерском учете носят мягкий переходный характер. Все основные изменения в ПБУ 18/02 связаны с приближением этого Положения к МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль". Причем внесенные изменения оставляют возможность применять прежний алгоритм бухгалтерского учета и расчета налога на прибыль в соответствии с правилами ПБУ 18/02. Но при этом одновременно создается возможность перейти к новому алгоритму учета и расчета.

Изменения, внесенные в ПБУ 18/02, можно разделить на два блока:

[**Блок 1**](#P1047)**. Сохраненные положения.**

[**Блок 2**](#P1093)**. Новые положения или нововведения.**

**Блок 1.** В этом блоке рассмотрим сохраненные положения ПБУ 18/02.

**1.1. Сохранение постоянных разниц.** **МСФО (IAS) 12** **не предусматривает наличие и учет постоянных разниц. В новой версии** ПБУ 18/02 *постоянные разницы остаются.* **Это первый элемент, позволяющий остаться в старом алгоритме бухгалтерского учета и расчета налога.**

**Постоянные разницы** - расходы или доходы, которые отражены в бухгалтерском учете, но никогда не будут учтены в налоговом, или наоборот. А вот то, что с ними связано (ПНО и ПНА), теперь не называется *"постоянное налоговое обязательство*" (ПНО) и *"постоянный налоговый актив"* (ПНА), а описывается как:

- **"постоянный налоговый расход"** (ПНР = ПНО) и

- **"постоянный налоговый доход"** (ПНД = ПНА).

**Постоянный налоговый расход (доход)** согласно новой версии ПБУ 18/02 - это сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде (п. 7 ПБУ 18/02). ПНР или ПНД признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница. Расчеты и бухгалтерские записи по начислению ПНР и ПНД остаются те же самые [(табл. 11.6)](#P1058):

Дт 99-ПНР Кт 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", - начислен ПНР;

Дт 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", Кт 99-ПНД - начислен ПНД.

Таблица 6

**Типовые бухгалтерские записи по учету ПНР и ПНД**

|  |  |
| --- | --- |
| Первоначальная версия ПБУ 18/02 (до 2020 г.) | Новая версия ПБУ 18/02 (с отчетности 2020 г.) |
| Терминология | Учетная запись | Терминология | Учетная запись |
| 1. Постоянное налоговое обязательство (ПНО) | Дт 99-ПНОКт 68-НП - начислено ПНО | 1. Постоянный налоговый расход (ПНР) | Дт 99-ПНРКт 68-НП - начислен ПНР |
| 2. Постоянный налоговый актив (ПНА) | Дт 68-НПКт 99-ПНА - начислен ПНА | 2. Постоянный налоговый доход (ПНД) | Дт 68-НПКт 99-ПНД - начислен ПНД |

**Вывод 1.** Теперь из-за *постоянных разниц* возникают *постоянные налоговые расходы* и *постоянные налоговые доходы* (п. 4 ПБУ 18/02), которые учитываются аналогично ПНО и ПНА [(табл. 11.6)](#P1058).

Одновременно происходит изменение в области отражения постоянных разниц в БФО. С 2020 г. не надо отражать в отчете о финансовых результатах (ОФР) результат, который получался у организации по постоянным разницам, поскольку в новой форме ОФР не предусмотрено соответствующей строки.

**Вывод 2.** Постоянный налоговый расход (ПНР) и постоянный налоговый доход (ПНД), оставаясь отдельно как объекты учета, в отличие от отчетности за предыдущие годы (до 2020 г.), в Отчете о финансовых результатах отдельной строкой представлены не будут.

**1.2. Сохранение условного дохода и расхода. Второй элемент, который остался и дает возможность находиться в старом алгоритме, это понятие условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль - УРНП (УДНП).**

Согласно п. 20 ПБУ 18/02 сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

УРНП (УДНП) равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Само понятие остается, но одновременно происходит следующее **изменение** с ним: теперь *не отражаем его на счетах бухгалтерского учета.* Нормы об этом исключены из ПБУ 18/02 (п. 10 Приказа N 236н).

**Второе изменение** - текущий налог на прибыль (ТНП) не рассчитываем на основе условного дохода или условного расхода путем корректировки на постоянные разницы и изменения в течение периода ОНА и ОНО, т.е. по [формуле (11.1)](#P68) (п. 11 Приказа N 236н).

**1.3. Сохранение положения о постоянных и временных разницах.** По прежней версии эти разницы формируются в учете на основе первичных документов. Они отражаются в бухгалтерском учете по видам активов и обязательств, в связи с которыми они возникли.

**Третье изменение** - новый порядок бухгалтерского учета ничего этого не требует. Информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете (п. 3 ПБУ 18/02):

- на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета;

- в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно.

При этом постоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете *обособленно.* В аналитическом учете *временные разницы* учитываются дифференцированно *по видам активов и обязательств,* в оценке которых возникла временная разница.

Участником консолидированной группы налогоплательщиков временные и постоянные разницы определяются исходя из его налоговой базы, включаемой в налоговую базу по консолидированной группе налогоплательщиков.

Таким образом, в [п. 1.1](#P1048) - [1.3 данного параграфа](#P1086) учебника были рассмотрены основные положения, сохранение которых в ПБУ 18/02 позволяет остаться в рамках прежнего алгоритма расчета и учета.

**Блок 2.** Перейдем к рассмотрению новых положений, введенных отредактированным ПБУ 18/02.

**2.1. Новое понятие и расширение временных разниц. В новой версии** ПБУ 18/02 **скорректировано понятие временных разниц. Согласно** **п. 8** **ПБУ 18/02 под** ***временными разницами*** **понимаются:**

- доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах, а также

- результаты операций, не включаемые в бухгалтерскую прибыль (убыток), но формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах.

*Временные разницы* образуются в результате (п. 11 ПБУ 18/02):

1) применения разных правил оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

2) применения разных способов формирования себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

3) применения в случае продажи объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения доходов и расходов, связанных с их продажей;

4) переоценки активов по рыночной стоимости для целей бухгалтерского учета;

5) признания в бухгалтерском учете обесценения финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, запасов и других активов;

6) применения разных правил создания резервов по сомнительным долгам и других аналогичных резервов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

7) признания в бухгалтерском учете оценочных обязательств;

8) применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

9) убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;

10) прочих аналогичных различий.

**Вывод 3.** Теперь ПБУ 18/02 однозначно трактует как *временные* (а не постоянные) те разницы, которые возникают в случаях, когда организация:

- признает оценочные обязательства;

- отражает обесценение в бухучете финансовых вложений и МПЗ;

- создает резервы в налоговом и бухгалтерском учете по разным правилам;

- переоценивает активы.

**2.2. Разницы из-за любых образованных резервов - временные разницы. В бухгалтерском учете есть два вида резервов для регулирования величины активов и обязательств:**

1) *оценочные резервы* и

2) *оценочные обязательства.*

Первые нужны, чтобы не завышать в балансе стоимость активов, вторые - чтобы не занижать величину обязательств (принцип осмотрительности или осторожности).

К **оценочным резервам** относятся резервы:

1) под обесценение товарно-материальных ценностей (МПЗ);

2) под обесценение финансовых вложений;

3) по сомнительным долгам.

Учитывают эти резервы на следующих регулирующих контрактивных (пассивных) счетах:

14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей";

59 "Резервы под обесценение финансовых вложений";

63 "Резервы по сомнительным долгам".

**Оценочные обязательства** - это предстоящие неизбежные расходы, точных данных о суммах и сроках которых еще нет. Например, расходы по предстоящей выплате отпускных характеризуются тем, что платить отпускные придется, но ни точные суммы, ни сроки выплат еще неизвестны. Поэтому надо создавать резерв в бухгалтерском учете. А вот планируемые расходы организации на капитальный ремонт основных средств не обязательство, так как от ремонта можно и отказаться. Поэтому резерв на ремонт в бухучете не создают (п. 4, 5 ПБУ 8/2010). Причем оценка и формирование таких резервов (оценочных обязательств) являются *обязанностью,* а не правом организации, например:

1) *резерв на оплату отпусков, включая страховые взносы* (формируется обязательно);

2) *резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет* (формируется, если у работников есть оправданные ожидания);

3) *резерв на вознаграждение по итогам года* (формируется, если у работников есть оправданные ожидания);

4) *резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание* (формируется обязательно)*.*

Оценочные обязательства отличаются тем, что согласно п. 4 ПБУ 8/2010 по ним неизвестен срок их предъявления кредиторами (обязательство с неопределенным сроком исполнения) или их сумма не может быть точно определена (обязательство с неопределенной величиной).

Оценочные обязательства учитывают на пассивном счете 96 "Резервы предстоящих расходов": по кредиту отражаются отчисления в резерв (создание), по дебету - его использование или восстановление (п. 8, 22 ПБУ 8/2010). Так, на счете 96, помимо резервов на оплату отпусков, вознаграждений по итогам года, учитываются и резервы на гарантийный ремонт типовыми записями:

|  |  |
| --- | --- |
| Дт 20 (25, 26, 44) Кт 96 | Признано оценочное обязательство на сумму отчислений в резерв |
| Дт 96 Кт 10 (60, 69, 70) | Учтены расходы на исполнение оценочного обязательства |
| Дт 96 К 91-1 | Восстановлено оценочное обязательство (списан резерв) |

Для коммерческих организаций указанные бухгалтерские резервы обязательны. Но малые предприятия (СМП), которые могут вести упрощенный бухучет, обязаны создавать только резерв по сомнительным долгам (п. 3 ПБУ 8/2010, п. 19 ПБУ 19/02, п. 25 ПБУ 5/01).

В налоговом учете можно создавать резервы по сомнительным долгам, на оплату отпусков, на ремонт основных средств, на гарантийный ремонт и на НИОКР. Причем их создание - право, а не обязанность организации. Поэтому решение о создании резерва принимается самой организацией и фиксируется в ее учетной политике.

Применение разных правил создания резервов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения вызывает возникновение разниц в их расчетах. Поэтому теперь при создании резервов, *отсутствующих в налоговом учете,* образуется вычитаемая временная разница (ВВР). Соответственно, необходимо признать отложенный налоговый актив (ОНА), который впоследствии списываем при использовании резервов. Рассмотрим пример.

Пример 5. **Временные разницы при обесценении материальных ценностей**

У хлебозавода на складе числится 10 мешков с сахаром по цене 2 500 руб/мешок. Из-за весенних дождей мешки были подмочены. В бухучете в конце марта начислен резерв под снижение стоимости (на 20%) залежавшихся материалов на сумму 5 000 руб. (2 500 руб. x 0,2).

В мае при продаже всех этих материалов резерв был списан (восстановлен).

В налоговом учете такого резерва нет, разница по ПБУ 18/02 - 5 000 руб.

Следует создать записи (проводки) с учетом требований ПБУ 18/02 (в старой и новой редакции).

**Решение**

Проводки до 2020 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Содержание хозяйственных операций | Сумма, руб. | Дт | Кт |
| 1 | **31 марта.** Начислен резерв под снижение стоимости (обесценение) залежавшихся материалов | 5 000 | 91-2 | 14 |
| 2 | Начислено ПНО при создании резерва:ПНО = 5 000 руб. x 20% = 1 000 руб. | 1 000 | 99 | 68-НП |
| 3 | **Май.** Списаны со склада проданные материалы по фактической стоимости: 10 меш. x 2 500 руб. | 25 000 | 91-2 | 10 |
| 4 | Списан (восстановлен) ранее созданный резерв | 5 000 | 14 | 91-1 |
| 5 | Начислен ПНА при восстановлении резерва | 1 000 | 68-НП | 99 |

Проводки после 01.01.2020 (проводки по операциям [1](#P1157), [3](#P1168), [4](#P1173) - те же самые).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 2 | Начислен ОНА при создании резерва: ОНА = 5 000 руб. x 20% = 1 000 руб. | 1 000 | 09 | 68-НП |
| 5 | Май. Списан ОНА при восстановлении резерва | 1 000 | 68-НП | 09 |

**Вывод 4.** Все появившиеся в п. 11 ПБУ 18/02 новые виды разниц считаются *временными разницами.*

**2.2. Временные разницы надо считать балансовым методом. Временные разницы - это расходы или доходы, которые признают и в бухгалтерском, и в налоговом учете, но в разные периоды. В старой (первоначальной) редакции** ПБУ 18/02 **для их расчета применялся метод доходов и расходов.**

В настоящее время, по мнению многих, в том числе и специалиста Минфина России И.Р. Сухарева, это нерационально, ведь налог на прибыль считается по своим правилам, изложенным в гл. 25 НК РФ. Система налогового учета может вообще быть не завязана на данные бухгалтерского учета, а быть полностью автономной. Теперь не надо ежемесячно сравнивать доходы и расходы по бухгалтерскому и налоговому учету, что, по мнению специалистов, должно облегчить ведение бухучета. С 2020 г. их считают *балансовым методом* - сравнивают не сами расходы и доходы, а активы и обязательства, из-за которых они возникают.

Временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения. Для этого необходимо сопоставить данные бухгалтерского баланса и налогового баланса. Некоторые компьютерные программы (например, 1С) позволяют получать оба баланса на конец отчетного периода.

Временные разницы приводят к образованию *отложенного налога на прибыль.*

**Отложенный налог на прибыль** - это сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 9 ПБУ 18/02).

Как и в прежней редакции, временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются:

- на вычитаемые временные разницы (ВВР);

- налогооблагаемые временные разницы (НВР).

ВВР 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.

НВР 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.

При расчете временных разниц и связанных с ними ОНА и ОНО необходимо соблюдать следующие правила (п. 8 ПБУ 18/02):

1) если бухгалтерская стоимость актива (по бухгалтерскому балансу) меньше налоговой (по налоговому балансу), признаем ОНА, если больше - ОНО;

2) по обязательствам - наоборот: если бухгалтерская величина обязательства больше налоговой, признаем ОНА, если меньше - ОНО.

Теперь организации будут определять временную разницу на отчетную дату (месяц, квартал, год) как разность между *балансовой стоимостью* актива (обязательства) и его *стоимостью, принимаемой при налогообложении.* Изменение процедуры не ведет к изменению результатов - временные разницы получаются те же самые. Только записи по начислению ОНО и ОНА теперь надо делать на последнее число месяца (п. 8 ПБУ 18/02).

Пример 16. **Расчет временной разницы и ОНО балансовым методом**

Первоначальная стоимость (ПС) основного средства (ОС) - 111 000 руб., срок полезного использования (СПИ) - 37 месяцев. Способ амортизации - линейный (для целей бухгалтерского и налогового учета по учетной политике организации).

В налоговом учете в первом месяце амортизации применена амортизационная премия (30%) на сумму 33 300 руб. (111 000 руб. x 0,3). Ставка налога на прибыль - 20%.

Необходимо рассчитать стоимость актива (ОС) на конец месяца балансовым методом.

**Решение**

1. Рассчитываем амортизацию актива (Амес.) за первый месяц в бухгалтерском учете:

Амес. = ПС : СПИ = 111 000 руб. : 37 мес. = 3 000 руб.

2. Рассчитываем амортизацию актива (Амес.) за первый месяц в налоговом учете:

Амес. = (111 000 руб. - 33 300 руб.) : 37 мес. = 2 100 руб.

2. Сравниваем остаточную стоимость объекта ОС на конец первого месяца амортизации:

в бухгалтерском учете - 108 000 руб. (111 000 руб. - 3 000 руб.);

в налоговом учете - 75 600 руб. (111 000 руб. - 33 300 руб. - 2 100 руб.).

3. Находим налогооблагаемую временную разницу (НВР):

НВР = 32 400 руб. (108 000 руб. - 75 600 руб.).

4. Рассчитываем ОНО: ОНО = НВР x 20% = 32 400 руб. x 0,2 = 6 480 руб.

**Вывод 5.** Новая редакция ПБУ 18/02 полностью легализовала использование *балансового метода* определения временных разниц между налоговым и бухгалтерским учетом. Это позволяет сократить количество проводок и облегчить расчеты, если система налогового учета автономна и отлажена. В некоторых бухгалтерских программах, разработчики которых подготовили новые версии с учетом изменений в ПБУ 18/02, так называемый налоговый баланс может выглядеть как справка-расчет (одна или несколько).

ПБУ 18/02 не содержит ограничений для применения организацией *любого из этих способов* (балансового или способа отсрочки) по своему выбору.

**2.3. Новые временные разницы по операциям, не влияющим на бухгалтерскую прибыль. Минфин России в своем информационном** **сообщении**[**<7>**](#P1234)**, посвященном изменениям в** ПБУ 18/02**, привел примеры временных разниц, образующихся в результате операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль:**

- разницы, возникающие в результате переоценки внеоборотных активов;

- курсовые разницы по зарубежной деятельности.

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

<7> Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13 "Об изменениях Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02".

Переоценка ОС в бухучете (например, дооценка: Дт 01 Кт 83) не оказывает влияния на налоговый учет, поскольку в *налоговом учете переоценка не признается* и не формирует базу по налогу на прибыль ни в текущем, ни в последующих периодах.

Однако следует понимать, что бухгалтерская переоценка ОС (НМА) влияет на будущие суммы налоговой и бухгалтерской амортизации, которые будут различны. А значит, и бухгалтерский финансовый результат будет отличен от налогового: в периодах начисления амортизации по дооцененному ранее объекту ОС (НМА) бухгалтерская прибыль будет меньше налоговой. Такая временная разница не может формировать в текущем периоде (когда произошла переоценка) ОНО с использованием счета 68.

При этом вместо счета 99 в записях участвует счет 83 "Добавочный капитал" или другой соответствующий счет, на который относятся результаты самих операций (Информационное сообщение Минфина России). Например, увеличение ОНО из-за прироста НВР в результате дооценки ОС (НМА) отражается записью:

Дт 83, субсчет "Дооценка ОС (НМА)", Кт 77 "Отложенные налоговые обязательства".

Отраженный в соответствии с такой записью *отложенный налог на прибыль* не учитывается при формировании чистой прибыли за отчетный период, но *учитывается при формировании* **совокупного финансового результата** за этот период.

В новой форме ОФР для отражения таких временных разниц и такого расхода/дохода по налогу на прибыль появились отдельные строки с кодами:

2510 "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)";

2530 "Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода".

Ниже приведена выдержка из новой формы отчета о финансовых результатах (ОФР).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения | Наименование показателя | Код | За \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. | За \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|  | **Прибыль (убыток) до налогообложения** | 2300 |  |  |
|  | ***Налог на прибыль*** | 2410 |  |  |
|  | в том числе*текущий налог на прибыль отложенный налог на прибыль* | 2411 | () | () |
| 2412 |  |  |
|  | Прочее | 2460 |  |  |
|  | **Чистая прибыль (убыток)** | 2400 |  |  |
|  | *Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода* | 2510 |  |  |
|  | Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода | 2520 |  |  |
|  | *Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода* | 2530 |  |  |
|  | ***Совокупный финансовый результат периода*** | 2500 |  |  |

Строка 2530 ОФР формирует совокупный финансовый результат отчетного периода (стр. 2500), корректируя (уменьшая или увеличивая) чистую прибыль (убыток), отражаемую по стр. 2400.

**Вывод 6.** Рассмотренные специфические операции надо учитывать обособленно и также обособленно отражать в учете и в отчетности.

**2.4. Альтернативный способ учета: ОНА и ОНО (на счете 99). Теперь на счет 99 "Прибыли и убытки" начисляем не условный расход по налогу на прибыль (УРНП), а текущий налог на прибыль (ТНП) по данным налоговой декларации. Типовые записи даны в табл. 11.7.**

Таблица 11.7

**Типовые бухгалтерские записи по учету ТНП, ОНА и ОНО**

**балансовым методом**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Содержание операции (ФХЖ) | Дт | Кт |
| 1 | Начислен текущий налог на прибыль (ТНП) на основе декларации по налогу на прибыль (при отсутствии специфических операций) | 99, субсчет "Текущий налог на прибыль" | 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль (НП)" |
| 2 | Начислено отложенное налоговое обязательство (ОНО) | 99, субсчет "Отложенный налог на прибыль" | 77 "ОНО" |
| 3 | Погашено отложенное налоговое обязательство (ОНО) | 77 "ОНО" | 99, субсчет "Отложенный налог на прибыль" |
| 4 | Начислен отложенный налоговый актив (ОНА) | 09 "ОНА" | 99, субсчет "Отложенный НП" |
| 5 | Погашен отложенный налоговый актив (ОНА) | 99, субсчет "Отложенный НП" | 09 "ОНА" |
| 6 | Начисление условного расхода или условного дохода | Записями не отражается |
| 7 | Начисление постоянного налогового расхода (ПНР) | Записями не отражается |
| 8 | Начисление постоянного налогового дохода (ПНД) | Записями не отражается |

**2.5. Новые показатели в отчете о финансовых результатах.** ПБУ 18/02 **введен новый показатель "Расход (доход) по налогу на прибыль", который в прежней версии** ПБУ 18/02 **отсутствовал.**

**Расход (доход) по налогу на прибыль** - это сумма налога на прибыль, признаваемая в ОФР в качестве величины, уменьшающей (увеличивающей) прибыль (убыток) до налогообложения при расчете чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Расход (доход) по налогу на прибыль определяется по формуле:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Расход (доход) по налогу на прибыль (стр. 2410) | = | Текущий налог на прибыль (ТНП) | +/- | Отложенный налог на прибыль | . |

Никаких проводок на сумму рассчитанного расхода (дохода) по налогу на прибыль делать не надо. Он отражается в ОФР по стр. 2410 и участвует в расчете показателя "Чистая прибыль (убыток)" (стр. 2400).

**Отложенный налог на прибыль за отчетный период** определяется как суммарное изменение отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств (ОНО) за этот период, за исключением результатов операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток).

Отложенный налог на прибыль можно определить, сопоставив ОНО/ОНА на конец отчетного года (сформированные по обычным временным разницам), например на конец 2020 г. с аналогичным показателем на конец предыдущего года (2019 г.). Если считать ОНА и ОНО свернуто, ориентируясь на пример, приведенный в приложении к ПБУ 18/02, то за 2020 г. изменение отложенного налога можно рассчитать так:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Отложенный налог на прибыль за отчетный период | = | Изменения ОНА за отчетный период (ОНА на конец 2020 г. - ОНА на конец 2019 г.) | - | Изменения ОНО за отчетный период (ОНО на конец 2020 г. - ОНО на конец 2019 г.) | . |

В новой версии ПБУ 18/02 приведен практический пример определения расхода по налогу на прибыль и связанных с ним показателей. Для наглядности в примере рассчитана также величина чистой прибыли за отчетный период:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Чистая прибыль (стр. 2400) | = | Прибыль (убыток) до налогообложения (стр. 2300) | +/- | Расход (доход) по налогу на прибыль (стр. 2410) | . |

Причем расчет в ПБУ 18/02 выполнен двумя способами:

1) путем уменьшения прибыли до налогообложения на величину расхода по налогу на прибыль *(балансовый способ*);

2) путем уменьшения прибыли до налогообложения на величину условного расхода, скорректированную на суммы постоянного налогового расхода (ПНР), увеличения отложенного налогового актива (ОНА) и отложенного налогового обязательства (ОНО) отчетного периода *(способ отсрочки),* т.е. по [формуле (11.1)](#P68).

При балансовом способе постоянный налоговый расход (ПНР) в учете записью не отражаем, считаем его в конце месяца как разность между расходом по налогу на прибыль и УРНП (Рекомендации БМЦ, ст. 21 Закона о бухучете):

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Постоянный налоговый расход (ПНР) | = | Расход по налогу на прибыль (стр. 2410) | - | Условный расход по налогу на прибыль (стр. 2300) | . |

Пример 17. **Бухгалтерские записи по текущему и отложенному налогу через счет 99**

Прибыль до налогообложения за отчетный год - 20 000 руб., текущий налог на прибыль (по налоговой декларации) - 4 100 руб.

ОНО за отчетный год уменьшилось на 70 руб., ОНА увеличились на 30 руб., постоянных разниц нет.

Следует составить записи по начислению текущего налога на прибыль и отложенного налога в Реестре регистрации ФХЖ. Заполнить новую форму ОФР.

**Решение**

1. Определяем отложенный налог на прибыль (ОНП), т.е. общее изменение ОНА и ОНО - 100 руб. (30 руб. - (-70 руб.)).

2. Расход по налогу на прибыль = ТНП + ОНП = 4 000 руб. (4 100 руб. - 100 руб.).

3. Условный расход по налогу на прибыль (УРНП) = 4 000 руб. (20 000 руб. x 20%).

4. Постоянный налоговый расход (ПНР) = 0 (4 000 руб. - 4 000 руб.).

**Реестр регистрации ФХЖ за декабрь**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Содержание операции | Сумма, руб. | Проводка |
| 1 | Списана прибыль до налогообложения | 20 000 | Дт 90 - Кт 99 |
| 2 | Начислен текущий налог на прибыль (ТНП) по декларации | 4 100 | Дт 99/ТНП - Кт 68/НП |
| 3 | Списано (уменьшено) отложенное налоговое обязательство (ОНО) | 70 | Дт 77 - Кт 99 |
| 4 | Начислен (увеличен) отложенный налоговый актив (ОНА) | 30 | Дт 09 - Кт 99 |

**Отчет о финансовых результатах**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Код строки | Сумма, руб. |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 | 20 000 |
| Налог на прибыль, в том числе | 2410 | (4 000) |
| текущий налог на прибыль (ТНП) | 2411 | (4 100) |
| отложенный налог на прибыль | 2412 | 100 |
| Чистая прибыль(Чистая прибыль = стр. 2300 - стр. 2410) | 2400 | 16 000 |

**Общие выводы по новой редакции** ПБУ 18/02

1. В соответствие с международной практикой приведены структура и терминология показателей налога на прибыль в ОФР начиная с отчетности за 2020 г.

2. Временные разницы в обязательном порядке определяются исходя из сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой величиной. Предпочтение отдается *балансовому способу.*

3. В ОФР представляется *расход по налогу на прибыль,* который складывается из текущего и отложенного налога.

4. *Отложенный налог* определяется исходя из изменений во временных разницах и, соответственно, отложенных налоговых активах (изменениях ОНА) и отложенных налоговых обязательствах (изменениях ОНО) за отчетный период.

5. Текущий налог из декларации, ОНА и ОНО собрали в единый показатель - расход по налогу на прибыль. Вычитаем его из прибыли до налогообложения и получаем чистую прибыль.

6. В ОФР появилась стр. 2530 - для ОНО, не влияющих на налог отчетного периода. Они возникают при дооценке ОС (НМА), относимы на счет 83. Дооценка приводит к расхождениям между двумя видами учета только при начислении амортизации. Но показать временную разницу надо в периоде дооценки. Поэтому признают ОНО записью: Дт 83 Кт 77, а при последующей ежемесячной амортизации доначисляют налог на прибыль (постепенно списывают ОНО) записью: Дт 77 Кт 68.

7. В обновленном ПБУ 18/02 конкретизированы правила для консолидированных групп налогоплательщиков.

С целью углубленного изучения данного вопроса разработана Рекомендация Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль" [<8>](#P1457).

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

<8> Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" (Фонд "НРБУ "БМЦ"). Принята Комитетом по рекомендациям 26.04.2019. Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра. URL: http://www.bmcenter.ru.

**Вопросы для самопроверки и собеседования**

1. Какими нормативными документами установлены правила формирования финансовых результатов деятельности организации?

2. Что в бухгалтерском учете признается доходом согласно ПБУ 9/99 "Доходы организации"?

3. Каковы условия признания выручки в бухгалтерском учете?

4. Какие доходы могут быть получены организацией? Приведите примеры.

5. Назовите состав доходов от обычных видов деятельности.

6. Приведите примеры получения доходов от прочих операций.

7. Что в бухгалтерском учете признается расходами организации и каковы условия их признания?

8. Приведите примеры признания расходов от прочих операций.

9. На каких бухгалтерских счетах ведется учет доходов и расходов?

10. Как формируется в бухгалтерском учете финансовый результат?

11. Приведите схему типовых бухгалтерских записей по определению прибыли от продаж готовой продукции (товаров).

12. Приведите структуру счетов 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы" в соответствии с единым Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций.

13. Приведите схему типовых бухгалтерских записей по определению прибыли от продаж прочего имущества (основных средств, материалов и др.).

14. В какие три этапа проводится реформация бухгалтерского баланса?

15. Для каких целей создаются резервы под обесценение финансовых вложений и МПЗ?

16. На каких бухгалтерских счетах отражаются резервы под обесценение?

17. Для каких целей создаются оценочные обязательства? Приведите примеры таких обязательств.

18. Какие из оценочных обязательств формируются в обязательном порядке?

19. Какие налоги списываются за счет прибыли (финансового результата)?

20. На какие цели может использоваться нераспределенная прибыль по решению собственников?

21. На какие цели может бухгалтер направить нераспределенную прибыль без согласия собственников? Приведите примеры бухгалтерских записей.

22. Какие фонды специального назначения могут создаваться в АО и ООО?

23. Правомочны ли МУП и ГУП создавать фонды специального назначения? Если да, то какие?

24. Как называется налог на прибыль, рассчитанный с бухгалтерской прибыли, согласно первоначальной версии ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций"?

25. Как называется налог на прибыль, который необходимо заплатить в бюджет (по данным налогового учета), согласно первоначальной версии ПБУ 18/02?

26. При возникновении каких разниц возникают ПНО и ПНА?

27. Приведите примеры постоянных разниц.

28. Как рассчитываются ПНО и ПНА?

29. Что такое временные разницы согласно ПБУ 18/02?

30. Что такое ОНА и как рассчитывается согласно первоначальной версии ПБУ 18/02?

31. Что такое ОНО и как рассчитывается согласно первоначальной версии ПБУ 18/02?

32. По какой формуле формируется на аналитическом счете 68-НП (налог на прибыль) сумма текущего налога на прибыль (ТНП) согласно первоначальной версии ПБУ 18/02?

33. Объясните сущность затратного метода, или метода отсрочки, используемого в первоначальной версии ПБУ 18/02.

34. Что такое "постоянный налоговый расход" или "постоянный налоговый доход" согласно новой редакции ПБУ 18/02 и как их рассчитать?

35. Какие разницы считаются временными разницами согласно новой версии ПБУ 18/02? Приведите примеры временных разниц.

36. Каким методом следует считать временные разницы по новой версии ПБУ 18/02?

37. Что такое отложенный налог на прибыль?

38. Какие разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль?

39. Как изменилась форма Отчета о финансовых результатах в связи с принятием новой редакции ПБУ 18/02?

40. Имеет ли организация право выбора в использовании балансового метода или метода отсрочек?

**Тесты**

В таблице приведенной формы укажите буквы правильных ответов к вопросам.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

**1. Согласно** **ПБУ 9/99** **"Доходы организации" доходами признается:**

*а)* потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию;

*б)* увеличение *экономических выгод* в результате поступления активов или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников;

*в) приток (увеличение) активов* (увеличение денежных средств в кассе, на банковских счетах организации, поступление товаров, сырья и материалов при бартерных сделках и пр.);

*г) погашение обязательств, т.е. уменьшение кредиторской задолженности, вызывающее увеличение капитала.*

**2. Доходы коммерческих организаций подразделяются в бухгалтерском учете:**

*а)* на доходы от обычных видов деятельности;

*б)* на прочие доходы;

*в)* на операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы;

*г)* правильные ответы [а)](#P1533) и [б)](#P1534).

**3. Доходы от обычных видов деятельности отражаются в бухгалтерском учете записью:**

*а)* Дт 62 (51) Кт 90;

*б)* Дт 51 (50) Кт 62;

*в)* Дт 62 (76) Кт 91;

*г)* Дт 51 (50) Кт 91.

**4. Если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета (ПБУ или ФСБУ) не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя:**

*а)* из требований МСФО;

*б)* из положений федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;

*в*) из рекомендаций в области бухгалтерского учета;

*г)* использует последовательно вышеперечисленные нормативные акты.

**5. Расходы по обычным видам деятельности - это:**

*а*) расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг;

*б)* расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), готовой продукции, товаров;

*в)* проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей кредитов и займов;

*г)* курсовые разницы.

**6. Какими записями может отражаться списание со склада проданных материалов:**

*а*) Дт 62 Кт 90 и Дт 90 Кт 10;

*б*) Дт 62 Кт 90 и Дт 91 Кт 10;

*в)* Дт 62 Кт 91 и Дт 91 Кт 10;

*г)* Дт 62 Кт 91 и Дт 90 Кт 10?

**7. Реформацией бухгалтерского баланса называется процедура:**

*а)* закрытия субсчетов, открытых к счету 90 "Продажи";

*б)* закрытия субсчетов, открытых к счету 91 "Прочие доходы и расходы";

*в)* списания чистой прибыли (убытка) отчетного года со счета 99 "Прибыли и убытки";

*г)* включающая последовательное выполнение пунктов [*а)*](#P1558)*,* [*б)*](#P1559)*,* [*в)*](#P1560)*.*

**8. Временные разницы согласно** ПБУ 18/02 **возникают:**

*а)* при получении убытков в рамках договора простого товарищества;

*б)* при разных методах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете;

*в)* при учете переоценки основных средств;

*г)* при выявлении излишков в результате инвентаризации.

**9. Часть налога на прибыль, которая должна привести к увеличению платежей в бюджет по налогу на прибыль в будущих периодах согласно** ПБУ 18/02 **называется:**

*а)* отложенное налоговое обязательство (ОНО);

*б)* постоянный налоговый актив (ПНА);

*в)* постоянное налоговое обязательство (ПНО);

*г)* условный доход (расход) по налогу на прибыль.

**10. При начислении постоянной разницы между бухгалтерским и налоговым учетом на сумму 500 000 руб. условный расход и текущий налог на прибыль будут отличаться:**

*а)* на 500 000 руб.;

*б)* на 100 000 руб.;

*в)* на 400 000 руб.;

*г)* на 80 000 руб.

**Практикум**

Задание 1. Учет финансовых результатов

В 2020 г. организация наряду с доходами от обычных видов деятельности получила:

- выручку от продажи объекта основных средств - 120 000 руб., в том числе НДС 20%. Первоначальная стоимость реализованного объекта - 70 000 руб., сумма начисленной амортизации - 35 000 руб.;

- доход по принадлежащим организации акциям - 30 000 руб.;

- проценты по займу, предоставленному работнику, - 400 руб.

Организация также уплатила штраф за нарушение условий договора аренды - 4 000 руб. и списала дебиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности - 15 000 руб., в отношении которой ранее был создан резерв.

Отразите хозяйственные операции в Журнале учета ФХЖ организации. Определите сальдо прочих доходов и расходов. Ответ обоснуйте.

Журнал учета фактов хозяйственной жизни (ФХЖ) организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Содержание ФХЖ | Дт | Кт | Сумма, руб. |
| 1 |  |  |  |  |