****

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

**Как применять ПБУ 18/02 при возникновении постоянных и временных разниц между бухгалтерским и налоговым учетом**

**Материал подготовлен Антошиной О.А.**

**Москва, 2022**

**Как применять ПБУ 18/02 при возникновении постоянных и временных разниц между бухгалтерским и налоговым учетом**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Различия в порядке признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете приводят к возникновению разниц, учитываемых по ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций". Разницы подразделяются на постоянные и временные. Постоянные разницы приводят к образованию постоянных налоговых расходов (доходов), а временные - отложенных налоговых обязательств (активов). |  |

**Оглавление:**

1. [В чем различие между бухгалтерским и налоговым учетом](#P14)

2. [Способы учета влияния постоянных и временных разниц по ПБУ 18/02](#P25)

3. [Когда возникают постоянные разницы, постоянные налоговые расходы (доходы) и как они отражаются в бухучете](#P77)

4. [Когда возникают временные разницы, отложенные налоговые активы (обязательства) и как они отражаются в бухучете](#P118)

5. [Как применять ПБУ 18/02 при возникновении постоянных и временных разниц по операциям с основными средствами](#P404)

6. [Как заполнить отдельные показатели отчета о финансовых результатах при применении ПБУ 18/02](#P625)

**1. В чем различие между бухгалтерским и налоговым учетом.**

Основное различие между бухгалтерским и налоговым учетом состоит в задачах, которые они решают.

Задача бухгалтерского учета - сформировать данные для составления достоверной и полной бухгалтерской отчетности, необходимой пользователям для принятия экономических решений (ч. 1 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете). Одним из основополагающих требований к бухгалтерской учетной политике является требование осмотрительности - при наличии сомнений, признать актив или расход, в бухгалтерском учете следует признать расход.

Задача налогового учета - корректно определить налоговую базу и обеспечить контроль за правильностью начисления и уплаты в бюджет налога на прибыль (ст. 313 НК РФ). Поэтому при наличии сомнений, признавать ли расход в налоговом учете, безопаснее его не признавать.

Таким образом, в бухгалтерском учете, как правило, признается больше расходов, чем в налоговом.

Помимо этого существуют и другие отличия, в частности:

* в правилах формирования стоимости активов. Например, проценты по заемным обязательствам в налоговом учете не включают в первоначальную стоимость ОС, а в бухгалтерском учете проценты могут формировать первоначальную стоимость таких активов;
* в периоде признания доходов. Например, доходы в виде безвозмездно полученного имущества по общему правилу включают в облагаемую базу по налогу на прибыль в момент поступления такого имущества, а в бухгалтерском - обычно учитывают в доходах по мере списания стоимости имущества в затраты на производство или в расходы;
* в правилах оценки величины отдельных обязательств. Например, резерв на оплату отпусков, резерв на гарантийный ремонт в налоговом учете создают по решению организации и, как правило, в сумме, отличной от величины соответствующих оценочных обязательств, признаваемых в бухгалтерском учете.

В результате этих и подобных отличий возникают постоянные и временные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом.

**2. Способы учета влияния постоянных и временных разниц по ПБУ 18/02**

ПБУ 18/02 допускает различные способы учета (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13):

* способ отсрочки;
* балансовый способ.

Сравнение этих способов приведено в таблице.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Способ отсрочки | Балансовый способ |
| Постоянные разницы | Есть два варианта учета (п. 3 ПБУ 18/02):* непосредственно на счетах бухгалтерского учета (в аналитическом учете);
* иным способом, установленным организацией (например, в специальных расчетных регистрах без отражения разниц на счетах)
 | Есть возможность (п. 9 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"):* вести учет так же, как при применении способа отсрочки;
* не вести учет постоянных разниц
 |
| [Постоянные налоговые расходы](#P81) (ПНР) и [постоянные налоговые доходы](#P84) (ПНД) | Отражают по каждой операции записью по дебету или кредиту счета 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам". Величину разницы в общем случае определяют как разность между суммами признаваемых в бухгалтерском и налоговом учете доходов и расходов | Не отражают (п. 9 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц") |
| Вычитаемые и налогооблагаемые [временные разницы](#P119) | В качестве временных разниц признают (п. 8 ПБУ 18/02):* разницы, возникающие в результате операций, влияющих на бухгалтерскую прибыль (убыток). Они возникают, если доходы или расходы признают и в бухгалтерском, и в налоговом учете, но в разных отчетных периодах;

разницы, возникающие в результате операций, которые не влияют на бухгалтерскую прибыль (убыток), но формируют совокупный финансовый результат и (или) показатели капитала (например, переоценка ОС и НМА, курсовые разницы по зарубежной деятельности) (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13, п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль") |
| Есть два варианта учета (п. 3 ПБУ 18/02):* непосредственно на счетах бухгалтерского учета (в аналитическом учете);
* иным способом, установленным организацией (например, в специальных расчетных регистрах без отражения разниц на счетах)
 |
| В общем случае определяют по каждой операции в течение отчетного периода как разницу между доходами (расходами) по данным бухгалтерского и налогового учета (п. 8 ПБУ 18/02) | Определяют по состоянию на отчетную дату как разность между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой величиной и сальдируют разницы, входящие в одну группу (п. 8 ПБУ 18/02, п. п. 1, 4, 5, 6 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). В итоге в каждой группе остается только одна разница - или вычитаемая, или налогооблагаемая |
| [Отложенные налоговые активы](#P126) (ОНА) и [отложенные налоговые обязательства](#P248) (ОНО) | Определяют по каждой разнице, возникшей в течение отчетного периода | Определяют на конец отчетного периода исходя из сальдированной величины временных разниц по каждой группе, доначисляя или списывая ОНА или ОНО, отраженные в учете на начало периода |
| Корреспондирующим счетом при признании и погашении в общем случае является счет 68 | Корреспондирующим счетом при доначислении и списании в общем случае является счет 99 (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль") |
| Если признание/погашение ОНА (ОНО) является результатом операций, которые не формируют бухгалтерскую прибыль (убыток), но формируют совокупный финансовый результат и (или) показатели капитала, то корреспондирующим счетом, как правило, будет счет 83 "Добавочный капитал" (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль") |
| Условный расход (доход) по налогу на прибыль | Отражают на счете 99 в корреспонденции со счетом 68 | Не отражают |
| Текущий налог на прибыль | Формируют в результате отражения в учете следующих величин (п. 22 ПБУ 18/02):* условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;
* ПНР отчетного периода;
* ПНД отчетного периода;
* изменений ОНА и ОНО за отчетный период, за исключением тех, которые возникли по операциям, результат которых не включается в бухгалтерскую прибыль (убыток), но включается в совокупный финансовый результат (капитал организации)
 | Начисляют записью по дебету счета 99 и кредиту счета 68 в сумме, равной сумме налога на прибыль по налоговой декларации (п. 22 ПБУ 18/02, п. 4 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль") |
| Расход (доход) по налогу на прибыль | Формируют на счете 99 из двух составляющих (Инструкция по применению Плана счетов):* условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;
* постоянного налогового расхода (дохода)
 | Формируют на счете 99 из двух составляющих (п. 20 ПБУ 18/02, п. 3 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"):* текущего налога на прибыль;
* отложенного налога на прибыль, под которым понимают изменение ОНА и ОНО за отчетный период, за исключением ОНА и ОНО, являющихся результатами операций, не формирующих бухгалтерскую прибыль (убыток)
 |

**3. Когда возникают постоянные разницы, постоянные налоговые расходы (доходы) и как они отражаются в бухучете**

**Постоянные разницы** возникают, если (п. 4 ПБУ 18/02):

* расходы учитываются при определении финансового результата в бухгалтерском учете, но никогда не будут признаны в целях налогообложения прибыли. К таким расходам относится, например, выплачиваемая работникам материальная помощь;
* доходы признаются в налоговом учете, но никогда не будут учитываться при определении финансового результата в бухгалтерском учете.

Эти расходы и доходы приводят к образованию **постоянных налоговых расходов**. Под ними понимают сумму налога, которая увеличивает налоговые платежи по налогу на прибыль в отчетном периоде (п. 7 ПБУ 18/02);

* доходы учитываются при определении финансового результата в бухгалтерском учете, но никогда не будут признаны в целях налогообложения прибыли. К таким доходам относятся, например, проценты, полученные из бюджета за несвоевременный возврат излишне уплаченной суммы налога;
* расходы признаются в налоговом учете, но никогда не будут учитываться при определении финансового результата в бухгалтерском учете.

Эти доходы и расходы приводят к образованию **постоянных налоговых доходов**. Под ними понимают сумму налога на прибыль, которая уменьшает налоговые платежи по налогу на прибыль в отчетном периоде (п. 7 ПБУ 18/02).

Величину постоянного налогового расхода (дохода) при применении способа отсрочки определяют по формуле:



**В бухучете постоянный налоговый расход:**

* при применении [способа отсрочки](#P32) - отражают записью по дебету счета 99 и кредиту счета 68;
* при применении [балансового способа](#P33) - не отражают (п. 9 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц").

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения постоянного налогового расхода в бухгалтерском учете при применении способа отсрочкиОрганизация выплачивает работнику 10 000 руб. в месяц в качестве компенсации за использование личного легкового автомобиля в служебных (коммерческих) целях.В бухгалтерском учете расходом признается вся сумма компенсации - 10 000 руб., а для целей налогообложения прибыли - предельная величина 1 200 руб.В таком случае возникают постоянная разница в размере 8 800 руб. (10 000 руб. - 1 200 руб.) и постоянный налоговый расход в сумме 1 760 руб. (8 800 руб. x 20%).В бухгалтерском учете бухгалтер ежемесячно делает записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислена компенсация за использование личного автомобиля в служебных целях | 44 | 73 | 10 000 |
| Отражен постоянный налоговый расход | 99 | 68 | 1 760 |

 |

**В бухучете постоянный налоговый доход:**

* при применении способа отсрочки - отражают записью по дебету счета 68 и кредиту счета 99;
* при применении балансового способа - не отражают (п. 9 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц").

Для раскрытия в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах величину ПНР (ПНД) при применении балансового способа либо определяют как числовую сверку между расходом (доходом) по налогу на прибыль и условным расходом (доходом) по налогу на прибыль, либо по приведенной выше [формуле](#P85) исходя из общей величины постоянных разниц за отчетный период, если ведется регистр учета постоянных разниц (п. 9 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц").

**4. Когда возникают временные разницы, отложенные налоговые активы (обязательства) и как они отражаются в бухучете**

**Временные разницы** возникают, если (п. п. 8, 11 ПБУ 18/02):

* доходы (расходы) учитываются при определении финансового результата в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а в целях налогообложения прибыли признаются в другом. К таким расходам относится, например, признанная в бухгалтерском учете величина оценочного обязательства на оплату отпусков работникам, если для целей налогообложения прибыли резерв предстоящих расходов на оплату отпусков не создается;
* результаты операций не учитываются при определении бухгалтерской прибыли (убытка), но формируют совокупный финансовый результат и (или) показатели капитала. Примерами таких операций являются: переоценка ОС и НМА, курсовые разницы по зарубежной деятельности, получение вкладов в уставный капитал и в имущество общества (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13, п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль", п. п. 1, 2, 3 Рекомендации Р-123/2020-КпР "Отложенный налог на прибыль по полученным от собственников активам").

**Временные разницы бывают вычитаемые и налогооблагаемые**. Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налогового актива, а налогооблагаемые временные разницы - отложенного налогового обязательства (п. п. 11, 14, 15 ПБУ 18/02).

Порядок расчета временных разниц зависит от способа определения расхода по налогу на прибыль и связанных с ним показателей, который вы применяете:

* при [способе отсрочки](#P32) временные разницы в общем случае определяют как разность между суммами признаваемых в бухгалтерском и налоговом учете доходов и расходов отдельно по каждой операции в течение отчетного периода. Кроме того, временными разницами считают результаты операций, которые не повлияли на бухгалтерскую прибыль, - сумму изменения добавочного капитала за счет переоценки, сумму увеличения добавочного капитала за счет вклада в имущество и др. (п. 8 ПБУ 18/02);
* при [балансовом способе](#P33) временные разницы определяют по состоянию на отчетную дату как разность между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой величиной (п. 8 ПБУ 18/02, п. п. 1, 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). Разницы, влияющие на одну и ту же налоговую базу (облагаемую по одной ставке, в одной юрисдикции, с возможностью взаимозачета прибылей и убытков), объединяют в группы и сальдируют. В итоге в группе остается только одна разница - или вычитаемая, или налогооблагаемая (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). Целесообразно также выделять в отдельные группы временные разницы, возникшие по операциям, не влияющим на бухгалтерскую прибыль. Это связано с тем, что отложенный налог по ним нужно начислить отдельно (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

**Отложенный налоговый актив** - это часть отложенного налога на прибыль, которая уменьшит налог, подлежащий уплате в бюджет в последующих отчетных периодах (п. 14 ПБУ 18/02).

Если вы не уверены, что в последующих отчетных периодах будет получена прибыль и организация сможет погасить вычитаемые временные разницы (например, когда производство убыточно), то отложенный налоговый актив в учете не признавайте.

**Величину отложенного налогового актива рассчитывают по формуле**:



**Обратите внимание**: при применении балансового способа расчет по этой формуле дает конечное сальдо по счету 09 на конец отчетного периода. Для того чтобы достичь этого сальдо, может потребоваться доначислить или частично списать имеющийся на начало периода ОНА либо списать полностью ОНО, которое было на начало периода, и начислить ОНА в необходимой сумме.

**В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив** отражают в зависимости от применяемого способа.

1. Если вы применяете **способ отсрочки**:

* признание ОНА в общем случае отражайте записью по дебету счета 09 и кредиту счета 68. При уменьшении (погашении) ОНА сделайте обратную запись;
* признание ОНА по операциям, влияющим на совокупный финансовый результат и (или) показатели капитала, отражайте записью по дебету счета 09 в корреспонденции со счетом, на который отнесен результат таких операций (как правило, это счет 83) (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"). Уменьшение (погашение) такого ОНА отражайте обратной записью, только если причиной уменьшения (погашения) является операция, формирующая совокупный финансовый результат и (или) капитал организации. В противном случае сделайте запись в корреспонденции со счетом 68.

**Списание отложенного налогового актива** отражается по дебету счета 99 и кредиту счета 09 при выбытии актива или обязательства, по которому отложенный налоговый актив был начислен (п. 17 ПБУ 18/02). Например, такая ситуация может возникать при признании в расходах в бухгалтерском учете представительских расходов и расходов на рекламу, по которым установлен норматив в налоговом учете. В тех случаях, когда по истечении календарного года не всю сумму удалось учесть в целях налогообложения, ОНА с суммы расходов, превысивших норматив, следует списать.

2. Если вы применяете **балансовый способ**:

* признание ОНА в общем случае отражайте записью по дебету счета 09 и кредиту счета 99. При уменьшении (погашении) ОНА сделайте обратную запись (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль");
* признание ОНА по операциям, влияющим на совокупный финансовый результат и (или) показатели капитала, отражайте записью по дебету счета 09 в корреспонденции со счетом, на который отнесен результат таких операций (как правило, это счет 83) (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"). Уменьшение (погашение) такого ОНА отражайте обратной записью, только если причина уменьшения (погашения) - операция, формирующая совокупный финансовый результат и (или) капитал организации. В противном случае корреспондирующий счет - счет 99.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример признания и погашения отложенного налогового актива в бухгалтерском учетеПо итогам отчетного года по данным бухгалтерского и налогового учета организация получила убыток в размере 100 000 руб. Она уверена в получении прибыли в последующие годы. По итогам следующего года и бухгалтерская, и налогооблагаемая прибыль составила 500 000 руб., поэтому организация уменьшила налогооблагаемую прибыль на всю сумму ранее полученного убытка (500 000 руб. x 50% > 100 000 руб.).**1. Способ отсрочки**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| В году получения убытка |
| Признан ОНА(100 000 x 20%) | 09 | 68 | 20 000 |
| Отражен условный доход по налогу на прибыль(100 000 x 20%) | 68 | 99 | 20 000 |
| В следующем году |
| Погашен ОНА(100 000 x 20%) | 68 | 09 | 20 000 |
| Отражен условный расход по налогу на прибыль(500 000 x 20%) | 99 | 68 | 100 000 |

**2. Балансовый способ**1) Реестр временных разниц на конец года получения убытка:

|  |
| --- |
| Активы |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| Убыток, перенесенный на будущее | 0 | 100 000 | 10 000 |

2) Бухгалтерские записи в году получения убытка:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Признан ОНА(100 000 x 20%) | 09 | 99 | 20 000 |

Текущий налог на прибыль по налоговой декларации равен 0, поэтому его начисление в бухгалтерском учете не отражается.3) Реестр временных разниц на конец года, следующего за годом получения убытка:

|  |
| --- |
| Активы |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| Убыток, перенесенный на будущее | 0 | 0 | 0 |

В учете организации числится ОНА в размере 20 000 руб. Поскольку вычитаемых разниц на конец периода нет, его нужно полностью списать.4) Бухгалтерские записи в следующем году после получения убытка:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списан ОНА | 99 | 09 | 20 000 |
| Начислен текущий налог на прибыль (по данным налоговой декларации)((500 000 - 100 000) x 20%) | 99 | 68 | 80 000 |

 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как отражаются в учете разницы, возникающие из-за формирования резерва под обесценение финансовых вложенийСумма резерва под обесценение финансовых вложений отражается в составе прочих расходов и формирует бухгалтерскую прибыль (убыток) (п. п. 37, 38 ПБУ 19/02).В налоговом учете расходы в виде отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги (за исключением отчислений профессиональных участников рынка ценных бумаг по ст. 300 НК РФ) не учитываются (п. 10 ст. 270 НК РФ). Иные отчисления в резерв под обесценение финансовых вложений гл. 25 НК РФ не предусмотрены.Таким образом, на отчетную дату периода, в котором создан резерв, стоимость финансовых вложений для целей налогообложения прибыли больше, чем их балансовая стоимость; в бухгалтерском учете отчетного периода признается расход в виде резерва, а в налоговом учете такого расхода нет. Но в дальнейшем в случае восстановления резерва, в том числе при выбытии финансового вложения, балансовая и налоговая стоимость актива могут сравняться, а признанная в бухучете в расходах сумма резерва может быть включена в доходы.Такая временная разница и при применении [способа отсрочки](#P32), и при применении [балансового способа](#P33) является вычитаемой и приводит к возникновению отложенного налогового актива (п. п. 3, 8, 11, 14 ПБУ 18/02).В дальнейшем при списании (уменьшении, полном восстановлении) резерва величина ОНА погашается (уменьшается) (п. 17 ПБУ 18/02).Если вы определяете величину текущего налога на прибыль способом отсрочки (то есть на основании данных, сформированных в бухучете), проводки по начислению (погашению) ОНА будут такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Начислен ОНА при создании (увеличении) резерва под обесценение финансовых вложений | 09 | 68 |
| Погашен (уменьшен) ОНА при списании (уменьшении, полном восстановлении) резерва | 68 | 09 |

 |

**Отложенные налоговые обязательства** признают при возникновении налогооблагаемых временных разниц (п. п. 11, 15 ПБУ 18/02).

Отложенное налоговое обязательство - это часть отложенного налога на прибыль, которая увеличит налог, подлежащий уплате в бюджет в последующих отчетных периодах (п. 15 ПБУ 18/02).

Величину отложенного налогового обязательства рассчитывают по формуле:



**Обратите внимание**: при применении балансового способа расчет по этой формуле дает конечное сальдо по счету 77 на конец отчетного периода. Для того чтобы достичь этого сальдо, может потребоваться доначислить или частично списать имеющееся на начало периода ОНО либо списать полностью ОНА, который был на начало периода, и начислить ОНО в необходимой сумме.

**В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство** отражают в зависимости от применяемого способа.

1. Если вы применяете **способ отсрочки**:

* признание ОНО в общем случае отражайте записью по дебету счета 68 и кредиту счета 77. При уменьшении (погашении) ОНО сделайте обратную запись;
* признание ОНО по операциям, влияющим на совокупный финансовый результат и (или) показатели капитала, отражайте записью по дебету счета, на который отнесен результат таких операций (как правило, это счет 83) в корреспонденции со счетом 77 (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"). Уменьшение (погашение) такого ОНО отражайте обратной записью, только если причина уменьшения (погашения) - операция, формирующая совокупный финансовый результат и (или) капитал организации. В противном случае корреспондирующим счетом является счет 68.

**Списание отложенного налогового обязательства** отражается по дебету счета 77 и кредиту счета 99 при выбытии актива или обязательства, по которому отложенное налоговое обязательство было начислено (п. 18 ПБУ 18/02).

2. Если вы применяете **балансовый способ**:

* признание ОНО в общем случае отражайте записью по дебету счета 99 и кредиту счета 77. При уменьшении (погашении) ОНО сделайте обратную запись (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль");
* признание ОНО по операциям, влияющим на совокупный финансовый результат и (или) показатели капитала, отражайте записью по дебету счета, на который отнесен результат таких операций (как правило, это счет 83), в корреспонденции со счетом 77 (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"). Уменьшение (погашение) такого ОНО отражайте обратной записью, только если причиной уменьшения (погашения) является операция, формирующая совокупный финансовый результат и (или) капитал организации. В противном случае сделайте запись в корреспонденции со счетом 99.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример признания и погашения отложенного налогового обязательства в бухгалтерском учетеОрганизация приобрела объект ОС первоначальной стоимостью по данным бухгалтерского и налогового учета 360 000 руб. и воспользовалась в налоговом учете правом на применение амортизационной премии. Других разниц между бухгалтерским и налоговым учетом у организации нет. Расходы, признанные в месяце, следующем за месяцем приобретения ОС, составили:* в бухгалтерском учете - 7 500 руб. (ежемесячная сумма амортизации);
* в налоговом учете - 108 000 руб. (амортизационная премия) и 5 250 руб. (ежемесячная сумма амортизации).

Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно.**1. Способ отсрочки**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| В первом месяце начисления амортизации |
| Начислена амортизация по ОС | 20 | 02 | 7 500 |
| Признано ОНО((108 000 + 5 250 - 7 500) x 20%) | 68 | 77 | 21 150 |
| Ежемесячно в последующие месяцы начисления амортизации |
| Начислена амортизация по ОС | 20 | 02 | 7 500 |
| Уменьшено ОНО((7 500 - 5 250) x 20%) | 77 | 68 | 450 |

**2. Балансовый способ**1) Реестр временных разниц на конец первого месяца начисления амортизации по ОС:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| ОС | 352 500(360 000 - 7 500) | 246 750(360 000 - 108 000 - 5 250) | 105 750(352 500 - 246 750) |

2) Бухгалтерские записи в первом месяце начисления амортизации по ОС:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислена амортизация по ОС | 20 | 02 | 7 500 |
| Признано ОНО(105 750 x 20%) | 99 | 77 | 21 150 |

3) Реестр временных разниц во втором месяце начисления амортизации по ОС:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| ОС | 345 000(352 500 - 7 500) | 241 500(246 750 - 5 250) | 103 500(345 000 - 241 500) |

Отложенное налоговое обязательство на конец отчетного периода должно быть равно 20 700 руб. (103 500 руб. x 20%). В учете организации на начало периода числится ОНО в размере 21 150 руб. Разницу между этими величинами (21 150 руб. - 20 700 руб. = 450 руб.) необходимо списать.4) Бухгалтерские записи во втором месяце начисления амортизации по ОС:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислена амортизация по ОС | 20 | 02 | 7 500 |
| Уменьшено ОНО | 77 | 99 | 450 |

Аналогичные расчеты и бухгалтерские записи делают до окончания срока полезного использования ОС. |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как отражаются в учете разницы, возникающие в связи с переоценкой акций до рыночной стоимостиТакие разницы не учитываются ни в составе доходов, ни в составе расходов, формирующих налоговую базу по налогу на прибыль (пп. 24 п. 1 ст. 251, п. 46 ст. 270 НК РФ). Однако при продаже переоцененных акций сумма дооценки в бухучете будет увеличивать расход, а сумма уценки - уменьшать его. На налоговую базу сумма переоценки не повлияет. Таким образом, возникшие разницы носят временной характер. В связи с этим разницы между стоимостью акций в бухгалтерском и налоговом учете, возникающие из-за их переоценки, являются временными (п. 8 ПБУ 18/02).Превышение балансовой стоимости акций в бухучете над их стоимостью в налоговом учете в связи с дооценкой образует налогооблагаемую временную разницу (НВР). Ей соответствует отложенное налоговое обязательство (ОНО) (п. п. 11, 15 ПБУ 18/02). НВР и ОНО будут уменьшаться (погашаться) при последующей уценке или продаже акций (п. 18 ПБУ 18/02).Проводки по начислению (погашению) ОНО следующие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| При определении величины текущего налога на прибыль на основе данных, сформированных в бухучете |
| Начислено ОНО при дооценке | 68 | 77 |
| Погашено (уменьшено) ОНО при последующей уценке или продаже акций | 77 | 68 |
| При определении величины текущего налога на прибыль на основе налоговой декларации по налогу на прибыль |
| Начислено ОНО при дооценке | 99 | 77 |
| Погашено (уменьшено) ОНО при последующей уценке или продаже акций | 77 | 99 |

Превышение стоимости акций в налоговом учете над их балансовой стоимостью в бухучете в связи с уценкой образует вычитаемую временную разницу (ВВР). Ей соответствует отложенный налоговый актив (ОНА) (п. п. 11, 14 ПБУ 18/02). ВВР и ОНА будут уменьшаться (погашаться) при последующей дооценке или продаже акций (п. 17 ПБУ 18/02).Проводки по начислению (погашению) ОНА такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| При определении величины текущего налога на прибыль на основе данных, сформированных в бухучете |
| Начислен ОНА при уценке | 09 | 68 |
| Погашен (уменьшен) ОНА при последующей дооценке или продаже акций | 68 | 09 |
| При определении величины текущего налога на прибыль на основе налоговой декларации по налогу на прибыль |
| Начислен ОНА при уценке | 09 | 99 |
| Погашен (уменьшен) ОНА при последующей дооценке или продаже акций | 99 | 09 |

 |

**5. Как применять ПБУ 18/02 при возникновении постоянных и временных разниц по операциям с основными средствами**

По операциям с основными средствами могут возникать:

* **постоянные разницы** - доходы и расходы, которые признаются только в бухгалтерском или только в налоговом учете (п. 4 ПБУ 18/02). Такие разницы приводят к образованию постоянного налогового расхода или дохода (п. 7 ПБУ 18/02). В качестве примера можно привести включение в первоначальную стоимость ОС процентов по заемным обязательствам в бухгалтерском учете, если задолженность признается контролируемой и сумму процентов нельзя учесть в расходах в налоговом учете. Тогда сумма начисляемой амортизации в бухгалтерском учете будет превышать сумму амортизации в налоговом и по мере начисления амортизации будут возникать ПНР;
* **временные разницы** - они могут быть вычитаемыми или налогооблагаемыми. Соответственно, в результате в учете признаются либо ОНА, либо ОНО (п. п. 11, 14, 15 ПБУ 18/02). Кроме того, временные разницы подразделяются:
	+ на разницы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток). Это доходы или расходы, признаваемые и в бухгалтерском, и в налоговом учете, но в разных отчетных периодах (п. 8 ПБУ 18/02);
	+ разницы, возникающие в результате операций, которые не влияют на бухгалтерскую прибыль (убыток), но формируют совокупный финансовый результат и (или) показатели капитала (п. 8 ПБУ 18/02, п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"). Примерами таких операций являются: переоценка ОС, получение ОС в качестве вкладов в имущество или в уставный капитал (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13, п. п. 1, 2, 3 Рекомендации Р-123/2020-КпР "Отложенный налог на прибыль по полученным от собственников активам").

**Временные разницы по мере начисления амортизации** могут возникать, увеличиваться или уменьшаться. Это происходит, если:

* объект ОС переоценивался или обесценивался в бухгалтерском учете;
* в бухгалтерском учете определена ликвидационная стоимость ОС, отличная от нуля;
* в бухгалтерском и налоговом учете применяются различные:
	+ правила формирования первоначальной стоимости ОС;
	+ способы (методы) начисления амортизации;
	+ сроки полезного использования.

Порядок расчета разниц зависит от способа определения текущего налога на прибыль, который вы применяете:

* при [способе отсрочки](#P32) **постоянные и временные разницы** в общем случае определяют как разность между суммами признаваемых в бухгалтерском и налоговом учете доходов и расходов отдельно по каждой операции в течение отчетного периода. Кроме того, временными разницами считают результаты операций, которые не повлияли на бухгалтерскую прибыль - сумму изменения добавочного капитала за счет переоценки, сумму увеличения добавочного капитала за счет вклада в имущество и др. (п. 8 ПБУ 18/02);
* при [балансовом способе](#P33) по состоянию на отчетную дату определяют **временные разницы** как разность между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой величиной (п. 8 ПБУ 18/02, п. п. 1, 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). Разницы, влияющие на одну и ту же налоговую базу (облагаемую по одной ставке, в одной юрисдикции, с возможностью взаимозачета прибылей и убытков), объединяют в группы и сальдируют. В итоге в группе остается только одна разница - или вычитаемая, или налогооблагаемая (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). Целесообразно также выделять в отдельные группы временные разницы, возникшие по операциям, не влияющим на бухгалтерскую прибыль. Это связано с тем, что отложенный налог по ним нужно начислить отдельно (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

**Важно!** Учет постоянных разниц при применении балансового способа организация вправе не вести (п. 9 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). Соответственно, в учете не делают записей по отражению **постоянных налоговых расходов (доходов)**.

Порядок отражения в учете **отложенных налогов** зависит от применяемого способа определения текущего налога на прибыль, а **ПНР (ПНД)** отражают только при применении способа отсрочки.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Способ отсрочки |
| Отражен ПНР | 99 | 68 |
| Отражен ПНД | 68 | 99 |
| Признан (увеличен) ОНА | 09 | 68 |
| Погашен (уменьшен) ОНА | 68 | 09 |
| Признано (увеличено) ОНО | 68 | 77 |
| Погашено (уменьшено) ОНО | 77 | 68 |
| Балансовый способ |
| Начислен (доначислен) ОНА | 09 | 99 |
| Погашен (уменьшен) ОНА | 99 | 09 |
| Начислено (доначислено) ОНО | 99 | 77 |
| Погашено (уменьшено) ОНО | 77 | 99 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример определения временных разниц и отражения в учете отложенного налогового актива при включении оценочного обязательства в первоначальную стоимость ОСПри приобретении первоначальная стоимость ОС сформирована:* в бухгалтерском учете в размере 1 104 000 руб.;
* в налоговом учете - 996 000 руб.

Разница возникла за счет включения в первоначальную стоимость ОС в бухгалтерском учете ликвидационного оценочного обязательства в сумме 108 000 руб. Возникшая разница является временной: в бухгалтерском учете затраты на ликвидацию фактически учитываются заранее по мере начисления амортизации и включения ее в расходы, но и в налоговом учете эти затраты будут признаны в расходах при ликвидации ОС.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Номер счета | Сумма по дебету, руб. | Сумма по кредиту, руб. |
| 01 | 1 104 000 |  |
| 96 |  | 108 000 |

Других разниц между бухгалтерским и налоговым учетом у организации нет.Амортизация по ОС ежемесячно начисляется линейным способом с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их признания в бухгалтерском учете, и включается в затраты основного производства.Метод начисления амортизации в налоговом учете - линейный.Срок полезного использования ОС в бухгалтерском и налоговом учете - 120 месяцев.**1. Способ отсрочки.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Ежемесячно по мере начисления амортизации по ОС |
| Начислена амортизация по ОС(1 104 000 / 120) | 20 | 02 | 9 200 |
| Отражен ОНА (сумма амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации в налоговом)((9 200 - 996 000 / 120) x 20%) | 09 | 68 | 180 |

**2. Балансовый способ.**1) Реестр временных разниц в месяце приобретения ОС:

|  |
| --- |
| Активы |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| ОС | 1 104 000 | 996 000 | 108 000 |
| Обязательства |
| Наименование | Налоговая стоимость, руб. | Бухгалтерская стоимость, руб. | Разница, руб. |
| Ликвидационное оценочное обязательство | 0 | 104 000 | -108 000 |
| Итого | 0 |

2) В первом месяце начисления амортизации по ОС:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислена амортизация по ОС(1 104 000 / 120) | 20 | 02 | 9 200 |

Реестр временных разниц в первом месяце начисления амортизации по ОС:

|  |
| --- |
| Активы |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| ОС | 1 094 800(1 104 000 - 9 200) | 987 700(996 000 - 996 000 / 120) | 107 100 |
| Обязательства |
| Наименование | Налоговая стоимость, руб. | Бухгалтерская стоимость, руб. | Разница, руб. |
| Ликвидационное оценочное обязательство | 0 | 108 000 | -108 000 |
| Итого | -900 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Признан ОНА (сумма вычитаемых разниц на конец месяца превышает сумму налогооблагаемых)(900 x 20%) | 09 | 99 | 180 |

3) Во втором месяце начисления амортизации по ОС:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислена амортизация по ОС(1 104 000 / 120) | 20 | 02 | 9 200 |

Реестр временных разниц во втором месяце начисления амортизации по ОС:

|  |
| --- |
| Активы |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| ОС | 1 085 600(1 104 000 - 9 200 x 2) | 979 400(996 000 - 996 000 / 120 x 2) | 106 200 |
| Обязательства |
| Наименование | Налоговая стоимость, руб. | Бухгалтерская стоимость, руб. | Разница, руб. |
| Ликвидационное оценочное обязательство | 0 | 108 000 | -108 000 |
| Итого | -1 800 |

Сумма вычитаемых разниц на конец второго месяца превышает сумму налогооблагаемых, поэтому в учете организации должен отражаться ОНА в сумме 360 руб. (1 800 руб. x 20%).На конец первого месяца в учете уже отражен ОНА в сумме 180 руб.Следовательно, недостающую сумму в размере 180 руб. (360 руб. - 180 руб.) нужно доначислить.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Доначислено ОНА | 09 | 99 | 180 |

Аналогичные расчеты и бухгалтерские записи делают до окончания срока полезного использования ОС. |

В особом порядке отражают отложенные налоги, возникшие **по операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток)**. Корреспондирующим счетом для начисления или погашения отложенного налога при совершении таких операций является, как правило, счет 83 (вместо счета 68 при применении способа отсрочки и вместо счета 99 при применении балансового способа) (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"). Однако при погашении этих отложенных налогов за счет "обычных" операций (например, при погашении ОНО, образовавшегося за счет переоценки, по мере начисления амортизации по ОС) проводки будут стандартными для применяемого способа.

**6. Как заполнить отдельные показатели отчета о финансовых результатах при применении ПБУ 18/02**

При заполнении отчета о финансовых результатах учтите, в частности, следующее (п. 24 ПБУ 18/02):

* в качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения, отражается расход (доход) по налогу на прибыль. Этот показатель приводится в строке 2410 с разбивкой на текущий и отложенный налог (строки 2411 и 2412);
* в качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) чистую прибыль (убыток) периода, в строке 2530 отражается налог по операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток), формирующим совокупный финансовый результат.

**Как провести инвентаризацию отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В ходе инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств на основании данных бухгалтерского и налогового учета проверяют правильность их формирования. Методика проверки зависит от того, как вы определяете временные разницы - традиционным способом отсрочки или балансовым способом. |  |

**Оглавление:**

1. [Когда проводят инвентаризацию отложенных налоговых активов и обязательств](#P11)

2. [Как проверить отложенные налоговые активы и обязательства в случае применения способа отсрочки](#P23)

3. [Как проверить отложенные налоговые активы и обязательства в случае применения балансового способа](#P43)

**1. Когда проводят инвентаризацию отложенных налоговых активов и обязательств**

**Обязательную инвентаризацию** отложенных налоговых активов и обязательств проводите перед составлением годовой бухгалтерской отчетности для обеспечения достоверности ее показателей и в других случаях, предусмотренных законом (например, при ликвидации или реорганизации организации).

Проверку отложенных налоговых активов и обязательств имеет смысл проводить также на каждую отчетную дату. Это обеспечит достоверность показателей промежуточной бухгалтерской отчетности.

Рекомендуем проверять отложенные налоговые активы и обязательства одновременно с инвентаризацией расчетов с бюджетом.

**2. Как проверить отложенные налоговые активы и обязательства в случае применения способа отсрочки**

При способе отсрочки постоянные и временные разницы выявляют отдельно по каждой операции в течение отчетного периода.

В этом случае текущий налог на прибыль определяют на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" (п. 22 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций"). Он складывается в результате отражения в учете следующих величин:

* условного расхода (УР) или условного дохода (УД) по налогу на прибыль;
* постоянных налоговых расходов (ПНР) отчетного периода;
* постоянных налоговых доходов (ПНД) отчетного периода;
* изменений отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств (ОНО) за отчетный период, за исключением тех, которые возникли по операциям, результат которых не включается в бухгалтерскую прибыль (убыток), но включается в совокупный финансовый результат и (или) капитал организации.

То есть текущий налог на прибыль равен:



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

**Поэтому при инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств** проверьте, что за отчетный период:

* разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) правильно проквалифицированы в качестве постоянных или временных;
* условный расход (доход), постоянные налоговые расходы и доходы, изменения ОНА и ОНО рассчитаны верно и признаны в бухгалтерском учете;
* все ОНА и ОНО по операциям, результаты которых не включены в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражены отдельно - по счету 09 "Отложенные налоговые активы" или 77 "Отложенные налоговые обязательства" в корреспонденции со счетом 83 "Добавочный капитал" или другими счетами, на которые отнесены результаты самих операций;
* текущий налог на прибыль получился равным налогу, отражаемому в налоговой декларации (п. 22 ПБУ 18/02).

Проверенные данные включите в акт инвентаризации, форму которого разработайте самостоятельно и закрепите в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**3. Как проверить отложенные налоговые активы и обязательства в случае применения балансового способа**

При балансовом способе временные разницы определяют по состоянию на отчетную дату как разницу между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его налоговой стоимостью (п. 8 ПБУ 18/02, п. п. 1, 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). Для определения этих разниц ведут специальный регистр - перечень с указанием данных бухгалтерского и налогового учета и рассчитанных разниц.

Временные разницы сальдируют, если предполагается, что доходы или расходы, приводящие к их погашению, будут облагаться в будущем по одной и той же налоговой ставке (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). В результате для каждой ставки налога должна остаться только одна разница - или налогооблагаемая, или вычитаемая.

Умножив эту разницу на ставку налога, рассчитаем или ОНА, или ОНО на **конец отчетного периода**. Для того чтобы получить такое сальдо по счету 09 или 77, необходимо доначислить ОНА (ОНО) и (или) списать полностью либо в части ту сумму ОНА (ОНО), которая была на начало периода.

При балансовом способе чистую прибыль (убыток) за отчетный период рассчитывают путем вычитания из прибыли (убытка) до налогообложения величины расхода (дохода) по налогу на прибыль (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Расход (доход) по налогу на прибыль равен сумме текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль.

А отложенный налог на прибыль за отчетный период - это **суммарное изменение ОНА и ОНО** [**1**](#P54) за этот же период.

То есть для определения чистой прибыли используют величину текущего налога на прибыль и изменений ОНА и ОНО [**1**](#P54):



|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** За исключением тех ОНО и ОНА, которые возникли от операций, результаты которых не включаются в бухгалтерскую прибыль (убыток), но включаются в совокупный финансовый результат и (или) капитал организации (п. 20 ПБУ 18/02, Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13, п. 3 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"). |  |

Текущий налог на прибыль берут из декларации по налогу на прибыль (п. 22 ПБУ 18/02).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проводки по формированию расхода (дохода) по налогу на прибыль при применении балансового метода

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Начислен текущий налог на прибыль | 99 | 68 |
| Доначислен ОНА | 09 | 99 |
| Списан ОНА | 99 | 09 |
| Доначислено ОНО | 99 | 77 |
| Списано ОНО | 77 | 99 |

 |

ПНР и ПНД, а также условный расход (доход) по налогу на прибыль в бухгалтерском учете не отражают. Однако информацию об этих величинах нужно раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (пп. "б" п. 25 ПБУ 18/02, Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Для этого суммарное значение ПНР или ПНД можно определить как разницу:



В такой ситуации организация самостоятельно решает, вести или не вести регистр учета постоянных разниц (п. 9 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). Наличие такого регистра позволит убедиться, что временные разницы, ОНА и ОНО определены верно (поскольку в противном случае в качестве ПНР и ПНД могут быть учтены результаты ошибок).

**Поэтому при инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств** проверьте следующее:

* регистр учета временных разниц на конец отчетного периода сформирован верно, в том числе разницы сгруппированы по ставкам налога на прибыль;
* изменение отложенных налогов (ОНА и ОНО) за отчетный период определено правильно и отражено в бухгалтерском учете;
* все ОНА и ОНО по операциям, результаты которых не включены в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражены отдельно - по счету 09 или 77 в корреспонденции со счетом 83 или другими счетами, на которые отнесены результаты самих операций;
* если вы ведете регистр учета постоянных разниц, итоговая постоянная разница по данным регистра за отчетный период, умноженная на ставку по налогу на прибыль, должна совпадать с результатом расчета по [формуле](#P82).

Форму документа для фиксации результатов инвентаризации разработайте самостоятельно и закрепите в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008).

**Как провести инвентаризацию отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В ходе инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств на основании данных бухгалтерского и налогового учета проверяют правильность их формирования. Методика проверки зависит от того, как вы определяете временные разницы - традиционным способом отсрочки или балансовым способом. |  |

**Оглавление:**

1. [Когда проводят инвентаризацию отложенных налоговых активов и обязательств](#P11)

2. [Как проверить отложенные налоговые активы и обязательства в случае применения способа отсрочки](#P23)

3. [Как проверить отложенные налоговые активы и обязательства в случае применения балансового способа](#P43)

**1. Когда проводят инвентаризацию отложенных налоговых активов и обязательств**

**Обязательную инвентаризацию** отложенных налоговых активов и обязательств проводите перед составлением годовой бухгалтерской отчетности для обеспечения достоверности ее показателей и в других случаях, предусмотренных законом (например, при ликвидации или реорганизации организации).

Проверку отложенных налоговых активов и обязательств имеет смысл проводить также на каждую отчетную дату. Это обеспечит достоверность показателей промежуточной бухгалтерской отчетности.

Рекомендуем проверять отложенные налоговые активы и обязательства одновременно с инвентаризацией расчетов с бюджетом.

**2. Как проверить отложенные налоговые активы и обязательства в случае применения способа отсрочки**

При способе отсрочки постоянные и временные разницы выявляют отдельно по каждой операции в течение отчетного периода.

В этом случае текущий налог на прибыль определяют на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" (п. 22 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций"). Он складывается в результате отражения в учете следующих величин:

* условного расхода (УР) или условного дохода (УД) по налогу на прибыль;
* постоянных налоговых расходов (ПНР) отчетного периода;
* постоянных налоговых доходов (ПНД) отчетного периода;
* изменений отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств (ОНО) за отчетный период, за исключением тех, которые возникли по операциям, результат которых не включается в бухгалтерскую прибыль (убыток), но включается в совокупный финансовый результат и (или) капитал организации.

То есть текущий налог на прибыль равен:



**Поэтому при инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств** проверьте, что за отчетный период:

* разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) правильно проквалифицированы в качестве постоянных или временных;
* условный расход (доход), постоянные налоговые расходы и доходы, изменения ОНА и ОНО рассчитаны верно и признаны в бухгалтерском учете;
* все ОНА и ОНО по операциям, результаты которых не включены в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражены отдельно - по счету 09 "Отложенные налоговые активы" или 77 "Отложенные налоговые обязательства" в корреспонденции со счетом 83 "Добавочный капитал" или другими счетами, на которые отнесены результаты самих операций;
* текущий налог на прибыль получился равным налогу, отражаемому в налоговой декларации (п. 22 ПБУ 18/02).

Проверенные данные включите в акт инвентаризации, форму которого разработайте самостоятельно и закрепите в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

**3. Как проверить отложенные налоговые активы и обязательства в случае применения балансового способа**

При балансовом способе временные разницы определяют по состоянию на отчетную дату как разницу между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его налоговой стоимостью (п. 8 ПБУ 18/02, п. п. 1, 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). Для определения этих разниц ведут специальный регистр - перечень с указанием данных бухгалтерского и налогового учета и рассчитанных разниц.

Временные разницы сальдируют, если предполагается, что доходы или расходы, приводящие к их погашению, будут облагаться в будущем по одной и той же налоговой ставке (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). В результате для каждой ставки налога должна остаться только одна разница - или налогооблагаемая, или вычитаемая.

Умножив эту разницу на ставку налога, рассчитаем или ОНА, или ОНО на **конец отчетного периода**. Для того чтобы получить такое сальдо по счету 09 или 77, необходимо доначислить ОНА (ОНО) и (или) списать полностью либо в части ту сумму ОНА (ОНО), которая была на начало периода.

При балансовом способе чистую прибыль (убыток) за отчетный период рассчитывают путем вычитания из прибыли (убытка) до налогообложения величины расхода (дохода) по налогу на прибыль (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Расход (доход) по налогу на прибыль равен сумме текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль.

А отложенный налог на прибыль за отчетный период - это **суммарное изменение ОНА и ОНО** [**1**](#P54) за этот же период.

То есть для определения чистой прибыли используют величину текущего налога на прибыль и изменений ОНА и ОНО [**1**](#P54):



|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** За исключением тех ОНО и ОНА, которые возникли от операций, результаты которых не включаются в бухгалтерскую прибыль (убыток), но включаются в совокупный финансовый результат и (или) капитал организации (п. 20 ПБУ 18/02, Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13, п. 3 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"). |  |

Текущий налог на прибыль берут из декларации по налогу на прибыль (п. 22 ПБУ 18/02).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проводки по формированию расхода (дохода) по налогу на прибыль при применении балансового метода

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Начислен текущий налог на прибыль | 99 | 68 |
| Доначислен ОНА | 09 | 99 |
| Списан ОНА | 99 | 09 |
| Доначислено ОНО | 99 | 77 |
| Списано ОНО | 77 | 99 |

 |

ПНР и ПНД, а также условный расход (доход) по налогу на прибыль в бухгалтерском учете не отражают. Однако информацию об этих величинах нужно раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (пп. "б" п. 25 ПБУ 18/02, Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Для этого суммарное значение ПНР или ПНД можно определить как разницу:



В такой ситуации организация самостоятельно решает, вести или не вести регистр учета постоянных разниц (п. 9 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"). Наличие такого регистра позволит убедиться, что временные разницы, ОНА и ОНО определены верно (поскольку в противном случае в качестве ПНР и ПНД могут быть учтены результаты ошибок).

**Поэтому при инвентаризации отложенных налоговых активов и обязательств** проверьте следующее:

* регистр учета временных разниц на конец отчетного периода сформирован верно, в том числе разницы сгруппированы по ставкам налога на прибыль;
* изменение отложенных налогов (ОНА и ОНО) за отчетный период определено правильно и отражено в бухгалтерском учете;
* все ОНА и ОНО по операциям, результаты которых не включены в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражены отдельно - по счету 09 или 77 в корреспонденции со счетом 83 или другими счетами, на которые отнесены результаты самих операций;
* если вы ведете регистр учета постоянных разниц, итоговая постоянная разница по данным регистра за отчетный период, умноженная на ставку по налогу на прибыль, должна совпадать с результатом расчета по [формуле](#P82).

Форму документа для фиксации результатов инвентаризации разработайте самостоятельно и закрепите в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008).

**Как провести переоценку основных средств и учесть ее результаты при применении ФСБУ 6/2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Переоценку основных средств проводят по решению организации. Для этого в учетной политике необходимо закрепить группы объектов основных средств, которые будут переоцениваться, и другие необходимые параметры переоценки (периодичность, способ пересчета стоимости и др.). Суммы дооценки (уценки) инвестиционной недвижимости включают в прочие доходы (расходы) периода проведения переоценки. Суммы дооценки (уценки) других основных средств включают в прочие доходы (расходы) периода проведения переоценки или относят на добавочный капитал.В налоговом учете результаты переоценки не учитывают. |  |

**Оглавление:**

1. [Как провести переоценку основных средств](#P12)

2. [Как учесть результаты переоценки основных средств](#P19)

3. [Как применять ПБУ 18/02 в случае переоценки основных средств](#P223)

**1. Как провести переоценку основных средств**

**Переоценку основных средств обязательно проводить**, если в учетной политике организация закрепила такое решение и определила группы подлежащих переоценке основных средств (пп. "б" п. 13 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**Инвестиционную недвижимость** переоценивайте на каждую отчетную дату (п. 21 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**Периодичность переоценки остальных групп ОС определите самостоятельно** исходя из того, насколько подвержена изменениям их справедливая стоимость, и закрепите ее в учетной политике. Если вы приняли решение проводить переоценку ОС, отличных от инвестиционной недвижимости, не чаще одного раза в год, переоценивайте их по состоянию на конец каждого отчетного года (п. 16 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

**Переоценку ОС проводите на основании приказа** руководителя. В приказе определите конкретные сроки проведения переоценки, сотрудников, ответственных за ее проведение, и перечень конкретных объектов ОС, которые вы будете переоценивать.

Порядок документального оформления результатов переоценки ОС законодательно не установлен. Разработайте его самостоятельно и пропишите в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"). Обычно результаты переоценки вносят в инвентарную карточку объекта. Так, если вы используете унифицированную форму N ОС-6, то заполните данные в разд. 3 карточки.

**2. Как учесть результаты переоценки основных средств**

В бухгалтерском учете по-разному отражают [результаты переоценки инвестиционной недвижимости](#P205) и [результаты переоценки основных средств](#P26), не относящихся к инвестиционной недвижимости.

В налоговом учете результаты переоценки не учитывают вне зависимости от квалификации этого имущества в целях налогообложения (основные средства, прочее имущество и т.п.) - это не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

**2.1. Как отразить в бухгалтерском учете результаты переоценки основных средств, кроме инвестиционной недвижимости**

Результаты переоценки основных средств, отличных от инвестиционной недвижимости, можно отражать в учете двумя способами - в зависимости от выбранного способа пересчета стоимости ОС (п. 17 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

1. можно пересчитывать первоначальную (переоцененную) стоимость и сумму накопленной амортизации так, чтобы балансовая стоимость ОС после переоценки была равна его справедливой стоимости. В этом случае потребуются отдельные записи по корректировке - как для первоначальной стоимости, так и для амортизации;
2. можно сначала уменьшить первоначальную (переоцененную) стоимость ОС на сумму накопленной амортизации, а затем полученную балансовую стоимость пересчитать так, чтобы она была равна справедливой стоимости ОС. В этом случае делают одну корректировочную запись.

Способ пересчета стоимости ОС, включенных в одну группу, должен быть одинаковым. Закрепите его в учетной политике.

Для разных групп ОС можно установить разные способы пересчета.

При [первом способе](#P28) для пересчета стоимости ОС вы можете использовать коэффициент, рассчитанный по формуле:



Умножение пересчитываемой величины на коэффициент даст новое значение показателя для отражения в бухгалтерском учете. Например, формула для пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости будет выглядеть так:



**Сумму дооценки основных средств** (кроме инвестиционной недвижимости) в общем случае отнесите на добавочный капитал. Однако в той части, в которой дооценка восстанавливает суммы уценки (обесценения) ОС, признанной в расходах в прошлые периоды, в периоде переоценки включите в прочие доходы. Если сумма дооценки больше суммы ранее начисленной уценки (обесценения), разницу отнесите на добавочный капитал организации (п. п. 18, 20 ФСБУ 6/2020, п. п. 7, 16 ПБУ 9/99 "Доходы организации") [**1**](#P41).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Впоследствии накопленная на счете 83 "Добавочный капитал" дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации одним из следующих способов (п. 20 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):* единовременно при списании объекта ОС, по которому была накоплена дооценка;
* по мере начисления амортизации по объекту ОС в размере, определяемом как положительная разница между величиной амортизации с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период без учета переоценок.

Принятый организацией способ применяется в отношении всех отличных от инвестиционной недвижимости основных средств и должен быть закреплен в учетной политике. |  |

Бухгалтерские проводки по учету дооценки основных средств (кроме инвестиционной недвижимости) такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| При переоценке ОС путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости и амортизации |
| Скорректирована первоначальная (переоцененная) стоимость ОС при его дооценке | 01 | 83(91-1) |
| Скорректирована накопленная амортизация при дооценке ОС | 83(91-2) | 02 |
| При переоценке ОС путем пересчета их балансовой стоимости |
| Первоначальная (переоцененная) стоимость уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 |
| Отражена дооценка ОС | 01 | 83(91-1) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете дооценки объекта ОС. Переоценка проводится путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости ОС и суммы накопленной амортизации. Ранее ОС не переоценивалось и не обесценивалосьПо данным бухгалтерского учета организации первоначальная стоимость объекта ОС - 2 000 000 руб., сумма накопленной амортизации на дату переоценки - 200 000 руб.Справедливая стоимость объекта ОС на дату переоценки - 2 160 000 руб.Балансовая стоимость объекта ОС до переоценки равна 1 800 000 руб. (2 000 000 руб. - 200 000 руб.).Коэффициент пересчета составляет 1,2 (2 160 000 руб. / 1 800 000 руб.).Переоцененная стоимость объекта ОС - 2 400 000 руб. (2 000 000 руб. x 1,2).Накопленная амортизация с учетом дооценки - 240 000 руб. (200 000 руб. x 1,2).В учете организации сделаны следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Дооценена первоначальная стоимость ОС(2 400 000 - 2 000 000) | 01 | 83 | 400 000 |
| Дооценена накопленная амортизация ОС(240 000 - 200 000) | 83 | 02 | 40 000 |

 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете дооценки ранее уцененного объекта ОС. Переоценка проводится путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости ОС и суммы накопленной амортизацииПо данным бухгалтерского учета организации:* первоначальная стоимость объекта ОС равна 900 000 руб.;
* на дату текущей переоценки:
	+ переоцененная стоимость объекта ОС равна 675 000 руб.;
	+ сумма накопленной амортизации - 275 000 руб.;
	+ объект ОС не обесценивался, элементы амортизации не менялись.

Таким образом, на дату текущей переоценки:* первоначальная стоимость ОС уценена на 225 000 руб. (900 000 руб. - 675 000 руб.);
* сумма амортизации уценена на 91 667 руб. (275 000 руб. x (900 000 руб. / 675 000 руб. - 1)).

Справедливая стоимость объекта ОС на дату текущей переоценки равна 600 000 руб.Балансовая стоимость объекта ОС до текущей переоценки - 400 000 руб. (675 000 руб. - 275 000 руб.).Коэффициент пересчета составляет 1,5 (600 000 руб. / 400 000 руб.).Переоцененная стоимость объекта ОС с учетом дооценки - 1 012 500 руб. (675 000 руб. x 1,5).Накопленная амортизация с учетом дооценки - 412 500 руб. (275 000 руб. x 1,5).В учете организации сделаны следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Дооценена первоначальная стоимость ОС на сумму, превышающую ее уценку(1 012 500 - 675 000 - 225 000) | 01 | 83 | 112 500 |
| Дооценена первоначальная стоимость ОС в пределах ее уценки | 01 | 91-1 | 225 000 |
| Дооценена накопленная амортизация на сумму, превышающую ее уценку(412 500 - 275 000 - 91 667) | 83 | 02 | 45 833 |
| Дооценена накопленная амортизация в пределах ее уценки | 91-2 | 02 | 91 667 |

 |

**Сумму уценки основных средств** (кроме инвестиционной недвижимости) в общем случае включите в прочие расходы. Однако в части, не превышающей отнесенные в прошлые периоды на добавочный капитал суммы дооценки ОС, признайте за счет уменьшения сумм дооценки. Если сумма уценки больше ранее признанной дооценки, разницу включите в прочие расходы в периоде проведения переоценки (п. 19 ФСБУ 6/2020, п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Бухгалтерские проводки по учету уценки основных средств (кроме инвестиционной недвижимости) такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| При переоценке ОС путем пересчета первоначальной (переоцененной) стоимости и амортизации |
| Скорректирована первоначальная (переоцененная) стоимость ОС при его уценке | 83(91-2) | 01 |
| Отражено изменение накопленной амортизации при уценке ОС | 02 | 83(91-1) |
| При переоценке ОС путем пересчета их балансовой стоимости |
| Первоначальная (переоцененная) стоимость уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 |
| Отражена уценка ОС | 83(91-2) | 01 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете уценки объекта основных средств. Переоценка проводится путем пересчета балансовой стоимости ОС. Ранее ОС не переоценивалосьПо данным бухгалтерского учета организации на дату переоценки первоначальная стоимость объекта ОС равна 1 800 000 руб., сумма накопленной амортизации - 600 000 руб.Справедливая стоимость объекта ОС на дату переоценки равна 900 000 руб.Балансовая стоимость объекта ОС на дату переоценки - 1 200 000 руб. (1 800 000 руб. - 600 000 руб.).В учете организации сделаны следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Первоначальная стоимость ОС уменьшена на сумму амортизации | 02 | 01 | 600 000 |
| Отражена уценка балансовой стоимости объекта ОС(1 200 000 - 900 000) | 91-2 | 01 | 300 000 |

 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете уценки ранее дооцененного объекта ОС. Переоценка проводится путем пересчета балансовой стоимости ОСПо данным бухгалтерского учета организации на дату текущей переоценки стоимость объекта ОС в учете - 1 200 000 руб., накопленная амортизация - 50 000 руб.В прошлых отчетных периодах объект ОС дооценивали, в результате его балансовую стоимость увеличили на 200 000 руб. Сумма дооценки отнесена на добавочный капитал.Справедливая стоимость объекта ОС на дату текущей переоценки равна 920 000 руб.Балансовая стоимость объекта ОС до текущей переоценки - 1 150 000 руб. (1 200 000 руб. - 50 000 руб.).В учете организации сделаны следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Уменьшена стоимость ОС на сумму начисленной амортизации | 02 | 01 | 50 000 |
| Уценена балансовая стоимость ОС на сумму, превышающую ранее признанную дооценку(1 150 000 - 920 000 - 200 000) | 91-2 | 01 | 30 000 |
| Уценена балансовая стоимость ОС в пределах ранее признанной дооценки | 83 | 01 | 200 000 |

 |

**2.2. Как учесть результаты переоценки инвестиционной недвижимости в бухгалтерском учете**

Если принято решение о переоценке инвестиционной недвижимости, то эта группа ОС не должна амортизироваться (п. 28 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Поэтому при переоценке необходимо просто скорректировать стоимость инвестиционной недвижимости (первоначальную или уже переоцененную) так, чтобы она стала равна ее справедливой стоимости (п. 21 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29).

Результаты переоценки инвестиционной недвижимости включите в периоде проведения переоценки (п. 21 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-29):

* в прочие доходы, если дооцениваете объект (п. п. 7, 16 ПБУ 9/99);
* в прочие расходы, если уцениваете объект (п. 11 ПБУ 10/99).

Сделайте бухгалтерские записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Отражена дооценка инвестиционной недвижимости | 03 | 91-1 |
| Отражена уценка инвестиционной недвижимости | 91-2 | 03 |

**3. Как применять ПБУ 18/02 в случае переоценки основных средств**

**3.1. Как применять ПБУ 18/02 в случае переоценки ОС, отличных от инвестиционной недвижимости**

**В случае зачисления дооценки ОС в добавочный капитал** в учете организации образуется особая временная разница - результат операции, не включаемой в бухгалтерскую прибыль (убыток). Ее величина равна разнице между балансовой стоимостью актива, сформированной в бухучете по результатам дооценки, и стоимостью ОС, принимаемой в целях налогообложения (п. 8 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций", Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Эта временная разница является налогооблагаемой и приводит к возникновению отложенного налогового обязательства (ОНО) - бухгалтерская стоимость актива превышает налоговую, значит, в целях налогообложения организация сможет учесть меньше расходов, чем в бухгалтерском (п. п. 11, 15 ПБУ 18/02, п. 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц").

Независимо от применяемого способа определения текущего налога на прибыль (способа отсрочки или балансового) при признании ОНО в учете организация делает запись (п. 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| Отражено ОНО | 83 | 77 |

Уменьшать ОНО нужно (п. 18 ПБУ 18/02):

* при применении способа отсрочки - по мере начисления амортизации по ОС, при выбытии актива, при признании убытка от обесценения, а также при уценке ОС [**1**](#P239);
* при применении балансового способа - на конец отчетного периода при условии, что сумма возникших вычитаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму налогооблагаемых и (или) достигнуто аналогичное соотношение по временным разницам, возникшим в результате переоценки и обесценения ОС (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Возможна ситуация, когда сумма отложенного налога, которую нужно начислить при уценке (обесценении), превышает сумму признанного при дооценке ОНО, в том числе за счет того, что ОНО регулярно уменьшается по мере начисления амортизации. В этом случае соответствующая сумма уценки (обесценения) образует вычитаемую временную разницу, отложенный налоговый актив с которой следует отнести на добавочный капитал, если сумма уценки (обесценения) формирует добавочный капитал, или на счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", если сумма уценки (обесценения) формирует финансовый результат (п. п. 8, 11, 14 ПБУ 18/02). |  |

Записи по уменьшению ОНО такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| **Способ отсрочки** |
| Уменьшено ОНО в результате операций, формирующих финансовый результат | 77 | 68 |
| Уменьшено ОНО в связи с операциями, результат которых не формирует бухгалтерскую прибыль (убыток), - в случае отнесения суммы уценки (обесценения) на уменьшение добавочного капитала | 77 | 83 |
| **Балансовый способ** |
| Уменьшено ОНО в результате операций, формирующих финансовый результат | 77 | 99 |
| Уменьшено ОНО в связи с операциями, результат которых не формирует бухгалтерскую прибыль (убыток), - в случае отнесения суммы уценки (обесценения) на уменьшение добавочного капитала | 77 | 83 |

**В случае уценки ОС, по которым нет накопленной дооценки,** в учете организации возникает вычитаемая временная разница. Ведь, поскольку налоговая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, в налоговом учете организация сможет признать больше расходов, чем в бухгалтерском. Такая разница приводит к образованию отложенного налогового актива (ОНА) (п. п. 11, 14 ПБУ 18/02, п. 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц").

Этот ОНА нужно уменьшать (п. 17 ПБУ 18/02):

* при применении способа отсрочки - по мере начисления амортизации по ОС, при выбытии актива, при восстановлении убытка от обесценения, а также при дооценке ОС [**1**](#P264);
* при применении балансового способа - на конец отчетного периода при условии, что сумма возникших налогооблагаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму вычитаемых и (или) достигнуто аналогичное соотношение по временным разницам, возникшим вследствие переоценки и обесценения ОС (п. п. 5, 6 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Возможна ситуация, когда сумма отложенного налога, которую нужно начислить при дооценке (восстановлении убытка от обесценения), превышает сумму признанного при уценке ОНА, в том числе за счет того, что ОНА регулярно уменьшается по мере начисления амортизации. В этом случае соответствующая сумма дооценки (восстановленного убытка от обесценения) образует налогооблагаемую временную разницу, отложенное налоговое обязательство с которой следует отнести (п. п. 8, 11, 15 ПБУ 18/02):* на счет 68 - если сумма дооценки (восстановленного убытка от обесценения) формирует финансовый результат;
* на добавочный капитал - если сумма дооценки (восстановленного убытка от обесценения) формирует добавочный капитал.
 |  |

Записи по признанию и уменьшению указанного ОНА такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| **Способ отсрочки** |
| Признан ОНА | 09 | 68 |
| Уменьшен ОНА в результате операций, формирующих финансовый результат | 68 | 09 |
| Уменьшен ОНА в связи с операциями, результат которых формирует добавочный капитал | 83 | 09 |
| **Балансовый способ** |
| Признан ОНА | 09 | 99 |
| Уменьшен ОНА в результате операций, формирующих бухгалтерскую прибыль (убыток) | 99 | 09 |
| Уменьшен ОНА в связи с операциями, результат которых формирует добавочный капитал | 83 | 09 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете ОНО и ОНА при переоценке ОС с применением способа отсрочкиУ торговой организации есть объект ОС, учитываемый по модели переоцененной стоимости, со следующими параметрами в бухгалтерском и налоговом учете:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Первоначальная стоимость, руб. | Срок полезного использования, мес. | Период начисления амортизации на конец отчетного года X, мес. | Сумма начисленной амортизации, руб. | Балансовая (остаточная) стоимость, руб. |
| 6 000 000 | 48 | 12 | 1 500 000 | 4 500 000 |

Справедливая стоимость объекта:* на конец отчетного года X - 5 040 000 руб.;
* на конец отчетного года X + 1 - 2 800 000 руб.

Амортизация по ОС начисляется ежемесячно линейным способом (методом).Переоценка проводится по состоянию на конец года путем пересчета балансовой стоимости ОС.На конец отчетного года X бухгалтер сделал следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Первоначальная стоимость ОС уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 | 1 500 000 |
| Отражена дооценка ОС(5 040 000 - 4 500 000) | 01 | 83-переоценка | 540 000 |
| Признано ОНО(540 000 x 20%) | 83-отложенные налоги | 77 | 108 000 |

По мере начисления амортизации ежемесячно в году X + 1 бухгалтер делал проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислена амортизация по ОС(5 040 000 / (48 - 12)) | 44 | 02 | 140 000 |
| Уменьшено ОНО((140 000 - 6 000 000 / 48) x 20%) | 77 | 68 | 3 000 |

Таким образом, за год X + 1 бухгалтер:* начислил амортизацию в бухгалтерском учете в размере 1 680 000 руб. (140 000 руб. x 12 мес.);
* уменьшил ОНО на сумму 36 000 руб. (3 000 руб. x 12 мес.).

В результате к моменту переоценки на конец отчетного года X + 1 на счетах сформировались такие остатки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Номер счета | Сумма по дебету, руб. | Сумма по кредиту, руб. |
| 01 | 5 040 000 |  |
| 02 |  | 1 680 000 |
| 77 |  | 72 000(108 000 - 36 000) |
| 83-переоценка |  | 540 000 |
| 83-отложенные налоги | 108 000 |  |

На конец отчетного года X + 1 бухгалтер сделал следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Первоначальная стоимость ОС уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 | 1 680 000 |
| Отражена уценка ОС на сумму, превышающую ранее признанную дооценку((5 040 000 - 1 680 000) - 2 800 000 - 540 000) | 91-2 | 01 | 20 000 |
| Отражена уценка в пределах ранее признанной дооценки | 83-переоценка | 01 | 540 000 |
| Погашено ОНО | 77 | 83-отложенные налоги | 72 000 |
| Признан ОНА с суммы уценки, формирующей добавочный капитал, за вычетом суммы погашения ОНО(540 000 x 20% - 72 000) | 09 | 83-отложенные налоги | 36 000 |
| Признан ОНА с суммы уценки, отнесенной на прочие расходы(20 000 x 20%) | 09 | 68 | 4 000 |

 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в учете ОНО и ОНА при переоценке ОС с применением балансового способаУ организации есть два объекта ОС, используемые в деятельности по оказанию услуг, учитываемые по модели переоцененной стоимости, со следующими параметрами в бухгалтерском и налоговом учете:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Первоначальная стоимость, руб. | Срок полезного использования, мес. | Период начисления амортизации на конец отчетного года X, мес. | Сумма начисленной амортизации, руб. | Балансовая (остаточная) стоимость, руб. |
| ОС-1 | 18 739 200 | 384 | 60 | 2 928 000 | 15 811 200 |
| ОС-2 | 2 100 000 | 60 | 11 | 385 000 | 1 715 000 |

Амортизация по объектам ежемесячно начисляется линейным способом (методом). Начисление амортизации по ОС в бухгалтерском учете начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их признания в учете, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их списания с учета.В налоговом учете ежемесячно начисляется амортизация:* по ОС-1 - 48 800 руб. (18 739 200 руб. / 384 мес.);
* по ОС-2 - 35 000 руб. (2 100 000 руб. / 60 мес.).

Переоценка проводится в бухгалтерском учете по состоянию на конец года путем пересчета балансовой стоимости ОС.На конец отчетного года Х справедливая стоимость равна:* ОС-1 - 19 200 240 руб.;
* ОС-2 - 1 617 000 руб.

В июне года X + 1 ОС-2 был внепланово продан.У организации нет других постоянных и временных разниц, кроме возникших вследствие переоценки.**1. Бухгалтерские записи по переоценке ОС на конец отчетного года X**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Первоначальная стоимость ОС-1 уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 | 2 928 000 |
| Отражена дооценка ОС-1(19 200 240 - 15 811 200) | 01 | 83-переоценка | 3 389 040 |
| Первоначальная стоимость ОС-2 уменьшена на сумму накопленной амортизации | 02 | 01 | 385 000 |
| Отражена уценка ОС-2(1 715 000 - 1 617 000) | 91-2 | 01 | 98 000 |

**2. Отражение в учете отложенных налогов после переоценки на конец отчетного года X**Реестр разниц по операциям, формирующим добавочный капитал:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| ОС-1 | 19 200 240 | 15 811 200 | 3 389 040 |

Реестр разниц по операциям, формирующим финансовый результат:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| ОС-2 | 1 617 000 | 1 715 000 | -98 000 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Признано ОНО по операции, формирующей добавочный капитал(3 389 040 x 20%) | 83-переоценка | 77 | 677 808 |
| Признан ОНА по операции, формирующей финансовый результат(98 000 x 20%) | 09 | 99 | 19 600 |

**3. Бухгалтерские записи по начислению амортизации ежемесячно в течение года X + 1 до июня включительно**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислена амортизация по ОС-1(19 200 240 / (384 - 60)) | 20 | 02 | 59 260 |
| Начислена амортизация по ОС-2(1 617 000 / (60 - 11)) | 20 | 02 | 33 000 |

**4. Отражение в учете отложенных налогов ежемесячно в течение первых пяти месяцев года X + 1 в связи с начислением амортизации**Реестр разниц по операциям, формирующим финансовый результат:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| Январь |
| ОС-1 | 19 200 240 - 59 260 = 19 140 980 | 15 811 200 - 48 800 = 15 762 400 | 3 378 580 |
| ОС-2 | 1 617 000 - 33 000 = 1 584 000 | 1 715 000 - 35 000 = 1 680 000 | -96 000 |
| Итого | 20 724 980 | 17 442 400 | **3 282 580** |
| Февраль |
| ОС-1 | 19 140 980 - 59 260 = 19 081 720 | 15 762 400 - 48 800 = 15 713 600 | 3 367 882 |
| ОС-2 | 1 584 000 - 33 000 = 1 551 000 | 1 680 000 - 35 000 = 1 645 000 | -94 000 |
| Итого | 20 632 720 | 17 283 266 | **3 274 120** |
| Март |
| ОС-1 | 19 081 720 - 59 260 = 19 022 460 | 15 713 600 - 48 800 = 15 664 800 | 3 357 660 |
| ОС-2 | 1 551 000 - 33 000 = 1 518 000 | 1 645 000 - 35 000 = 1 610 000 | -92 000 |
| Итого | 20 540 460 | 17 201 134 | **3 265 660** |
| Апрель |
| ОС-1 | 19 022 460 - 59 260 = 18 963 200 | 15 664 800 - 48 800 = 15 616 000 | 3 347 200 |
| ОС-2 | 1 518 000 - 33 000 = 1 485 000 | 1 610 000 - 35 000 = 1 575 000 | -90 000 |
| Итого | 20 448 200 | 17 191 000 | **3 257 200** |
| Май |
| ОС-1 | 18 963 200 - 59 260 = 18 903 940 | 15 616 000 - 48 800 = 15 567 200 | 3 336 740 |
| ОС-2 | 1 485 000 - 33 000 = 1 452 000 | 1 575 000 - 35 000 = 1 540 000 | -88 000 |
| Итого | 20 355 940 | 17 107 200 | **3 248 740** |

На конец января года X + 1 сформировалась налогооблагаемая разница - 3 282 580 руб., то есть в учете должно быть отражено ОНО - 656 516 руб. (3 282 580 руб. x 20%).Для этого на конец января года X + 1 необходимо отразить в учете:* погашение ОНА в размере 19 600 руб., сформированного на конец года X;
* уменьшение ОНО, сформированного на конец года Х, на сумму 21 292 руб. (677 808 руб. - 656 516 руб.).

В феврале - мае года X + 1 налогооблагаемая временная разница ежемесячно уменьшается на 8 460 руб. (она равна 3 282 580 руб. в январе, 3 274 120 руб. - в феврале и т.д.). Это значит, что ОНО будет уменьшаться ежемесячно на одну и ту же величину - 1 692 руб. (8 460 руб. x 20%).К концу мая ОНО достигнет 649 748 руб. (677 808 руб. - 21 292 руб. - 1 692 руб. x 4 мес.).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| В январе года X + 1 |
| Списан ОНА | 99 | 09 | 19 600 |
| Уменьшено ОНО | 77 | 99 | 21 292 |
| Ежемесячно с февраля по май года X + 1 |
| Уменьшено ОНО | 77 | 99 | 1 692 |

**5. Бухгалтерские записи по начислению амортизации и списанию ОС-2 в июне года X + 1**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислена амортизация по ОС-1(18 903 940 / (384 - 65)) | 20 | 02 | 59 260 |
| Начислена амортизация по ОС-2(1 452 000 / (60 - 16)) | 20 | 02 | 33 000 |
| Списана начисленная в году X + 1 амортизация по ОС-2(33 000 x 6) | 02 | 01 | 198 000 |
| Списана балансовая стоимость ОС в связи с продажей(1 617 000 - 198 000) | 62 | 01 | 1 419 000 |

**6. Отражение в учете отложенных налогов в июне года X + 1**Реестр разниц по операциям, формирующим финансовый результат:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| ОС-1 | 18 903 940 - 59 260 = 18 844 680 | 15 567 200 - 48 800 = 15 518 400 | 3 326 280 |
| ОС-2 | 1 452 000 - 33 000 - 1 419 000 = 0 | 0 | 0 |
| Итого | 18 844 680 | 15 518 400 | 3 326 280 |

Исходя из налогооблагаемой разницы на конец июня - 3 326 280 руб., в учете организации должно быть отражено ОНО в размере 665 256 руб. (3 326 280 руб. x 20%).На конец мая числилось ОНО в размере 649 748 руб.Следовательно, недостающую сумму ОНО в размере 15 508 руб. (665 256 руб. - 649 748 руб.) следует доначислить с отнесением на счет 99 "Прибыли и убытки".

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Доначислено ОНО | 99 | 77 | 15 508 |

**7. Бухгалтерские записи по начислению амортизации начиная с июля года X + 1**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислена амортизация по ОС-1((18 903 940 - 59 260) / (384-66)) | 20 | 02 | 59 260 |

**8. Отражение в учете отложенных налогов ежемесячно начиная с июля года X + 1 в связи с начислением амортизации**Реестр разниц по операциям, формирующим финансовый результат:

|  |
| --- |
| Июль |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| ОС-1 | 18 844 680 - 59 260 = 18 785 420 | 15 518 400 48 800 = 15 469 600 | 3 315 820 |
| и т.д. |

Исходя из налогооблагаемой разницы на конец июля - 3 315 820 руб., в учете организации должно быть отражено ОНО в размере 663 164 руб. (3 315 820 руб. x 20%).На конец мая в учете числилось ОНО - 665 256 руб.Следовательно, надо уменьшить ОНО на 2 092 руб. (665 256 руб. - 663 164 руб.).В аналогичном порядке определяется сумма уменьшения ОНО в последующие месяцы до окончания срока полезного использования объекта.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| В июле года X + 1 |
| Уменьшено ОНО | 77 | 99 | 2 092 |
| и т.д. |

 |

**3.2. Как применять ПБУ 18/02 в случае переоценки инвестиционной недвижимости**

При переоценке инвестиционной недвижимости в учете организации возникают (п. 8 ПБУ 18/02, Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13, п. 4 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"):

* при дооценке ранее не уцененного объекта, а также в случае дооценки актива сверх ранее признанной уценки - налогооблагаемая временная разница в размере превышения бухгалтерской стоимости актива над налоговой, образовавшегося за счет переоценки, и соответствующее ей ОНО (п. п. 11, 15 ПБУ 18/02);
* при уценке ранее недооцененного объекта, а также в случае уценки актива сверх накопленной дооценки - вычитаемая временная разница в размере превышения налоговой стоимости актива над бухгалтерской, образовавшегося за счет переоценки, и соответствующий ей ОНА (п. п. 11, 14 ПБУ 18/02).

Уменьшать ОНО нужно:

* при применении способа отсрочки - при уценке и обесценении объекта, а также при его выбытии (п. 18 ПБУ 18/02);
* при применении балансового способа - при условии, что на конец отчетного периода сумма вычитаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму налогооблагаемых (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

Уменьшать ОНА нужно:

* при применении способа отсрочки - при дооценке объекта, при восстановлении убытка от обесценения, а также в случае выбытия объекта (п. 17 ПБУ 18/02);
* при применении балансового способа - при условии, что на конец отчетного периода сумма налогооблагаемых временных разниц, формирующих финансовый результат, превышает сумму вычитаемых (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль").

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример признания и погашения ОНО и ОНА при переоценке инвестиционной недвижимостиУ организации есть два объекта инвестиционной недвижимости, учитываемые по модели переоцененной стоимости:* объект-1 с первоначальной стоимостью в бухгалтерском и налоговом учете 21 000 000 руб.;
* объект-2 с первоначальной стоимостью в бухгалтерском и налоговом учете 37 000 000 руб.

На отчетную дату X справедливая стоимость равна:* объекта-1 - 28 000 000 руб.;
* объекта-2 - 40 000 000 руб.

На отчетную дату X + 1 справедливая стоимость равна:* объекта-1 - 30 000 000 руб.;
* объекта-2 - 32 000 000 руб.

У организации нет других постоянных и временных разниц.**1. Бухгалтерские записи по переоценке инвестиционной недвижимости на отчетную дату X**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Отражена дооценка объекта-1(28 000 000 - 21 000 000) | 03 | 91-1 | 7 000 000 |
| Отражена дооценка объекта-2(40 000 000 - 37 000 000) | 03 | 91-1 | 3 000 000 |

**2**. **Отражение в учете отложенных налогов после переоценки на отчетную дату X****2.1. Способ отсрочки**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Признано ОНО по объекту-1(7 000 000 x 20%) | 68 | 77 | 1 400 000 |
| Признано ОНО по объекту-2(3 000 000 x 20%) | 68 | 77 | 600 000 |

**2.2. Балансовый способ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| Объект-1 | 28 000 000 | 21 000 000 | 7 000 000 |
| Объект-2 | 40 000 000 | 37 000 000 | 3 000 000 |
| Итого | 68 000 000 | 58 000 000 | 10 000 000 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Признано ОНО(10 000 000 x 20%) | 99 | 77 | 2 000 000 |

**3**. **Бухгалтерские записи по переоценке инвестиционной недвижимости на отчетную дату X + 1**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Отражена дооценка объекта-1(30 000 000 - 28 000 000) | 03 | 91-1 | 2 000 000 |
| Отражена уценка объекта-2(40 000 000 - 32 000 000) | 91-2 | 03 | 8 000 000 |

**4. Отражение в учете отложенных налогов после переоценки на отчетную дату X + 1****4.1. Способ отсрочки**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Признано ОНО по объекту-1(2 000 000 x 20%) | 68 | 77 | 400 000 |
| Погашено ОНО по объекту-2 | 77 | 68 | 600 000 |
| Признан ОНА по объекту-2((8 000 000 - 3 000 000) x 20%) | 09 | 68 | 1 000 000 |

**4.2. Балансовый способ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
| Объект-1 | 30 000 000 | 21 000 000 | 9 000 000 |
| Объект-2 | 32 000 000 | 37 000 000 | -5 000 000 |
| Итого | 62 000 000 | 58 000 000 | 4 000 000 |

Исходя из налогооблагаемой разницы на отчетную дату X + 1 - 4 000 000 руб., в учете организации на эту дату должно быть отражено ОНО в размере 800 000 руб. (4 000 000 руб. x 20%).На отчетную дату X в учете отражено ОНО в размере 2 000 000 руб.Следовательно, в учете надо отразить уменьшение ОНО на 1 200 000 руб. (2 000 000 руб. - 800 000 руб.):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Уменьшено ОНО(2 000 000 - 800 000) | 77 | 99 | 1 200 000 |

 |

**Какие положения включить в учетную политику в части применения ПБУ 18/02**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Организации, которые обоснованно не применяют ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций", указывают на это в учетной политике. Остальные организации включают в учетную политику положения о порядке применения ПБУ 18/02.Прежде всего нужно определиться, какой способ вы будете применять - способ отсрочки или балансовый способ, и закрепить принятое решение в учетной политике. |  |

**Оглавление:**

1. [Какие положения включают в учетную политику организации, применяющие способ отсрочки](#P11)

2. [Какие положения включают в учетную политику организации, применяющие балансовый способ](#P33)

**1. Какие положения включают в учетную политику организации, применяющие способ отсрочки**

Установите в учетной политике, что ваша организация ведет учет расчетов по налогу на прибыль способом отсрочки (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Утвердите один из следующих вариантов формирования информации о постоянных и временных разницах (п. 3 ПБУ 18/02):

* непосредственно **на счетах бухгалтерского учета**. Для организации такого учета вы можете открыть аналитические счета к синтетическим счетам и субсчетам учета доходов и расходов, в оценке которых возникли постоянные и временные разницы. Для формирования информации о временных разницах, возникших по операциям, не влияющим на чистую прибыль (убыток), но формирующим совокупный финансовый результат периода и (или) показатели капитала организации, введите аналитические счета к счету 83 "Добавочный капитал". Перечень аналитических счетов с привязкой к синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета включите в рабочий план счетов;
* иным способом, установленным организацией. Например, учет разниц вы можете вести без отражения на счетах - **в специальных расчетных регистрах** с группировкой по видам активов и обязательств, по которым они возникли. Временные разницы, возникшие по операциям, не влияющим на бухгалтерскую прибыль, нужно учитывать в отдельном регистре. Утвердите самостоятельно разработанные формы таких регистров.

Закрепите порядок отражения в бухгалтерском балансе сумм ОНА и ОНО (п. 19 ПБУ 18/02):

* сальдированно (свернуто);
* развернуто.

Помимо вышеприведенных положений, являющихся результатом выбора одного из допустимых вариантов учета, вы можете включить в учетную политику информацию, раскрывающую порядок ведения учета способом отсрочки, который вы решили применять. В частности, рекомендуем указать следующее:

* текущий налог на прибыль формируется в результате отражения в бухгалтерском учете следующих величин (п. 22 ПБУ 18/02):
	+ условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;
	+ ПНР и ПНД отчетного периода;
	+ изменений ОНА и ОНО за отчетный период, за исключением тех, что возникли по операциям, результат которых не включается в бухгалтерскую прибыль (убыток), но включается в совокупный финансовый результат и (или) капитал организации;
* условный расход (доход) по налогу на прибыль определяется по окончании отчетного периода и отражается на счете 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам";
* вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы, а также постоянные разницы определяются **по каждой операции** в течение отчетного периода как разницы между доходами (расходами) по данным бухгалтерского и налогового учета (п. 8 ПБУ 18/02);
* ОНА, ОНО, ПНР и ПНД определяются по каждой разнице, возникшей в течение отчетного периода. В бухгалтерском учете признание и изменение ОНА и ОНО отражаются записями по счетам 09 "Отложенные налоговые активы" и 77 "Отложенные налоговые обязательства" соответственно. Корреспондирующим счетом является счет 68. ПНР и ПНД отражаются записями по счету 99 в корреспонденции со счетом 68;
* расход (доход) по налогу на прибыль формируется на счете 99 в результате отражения в бухгалтерском учете:
	+ условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;
	+ ПНР и ПНД.

В рабочем плане счетов предусмотрите субсчета (аналитические счета) к счету 99 для отражения не только прибыли (убытка) за период, но и условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, а также ПНР и ПНД.

Если ваша организация переоценивает ОС или НМА либо отражает в бухгалтерском учете иные операции, не влияющие на чистую прибыль (убыток), но формирующие совокупный финансовый результат периода и (или) показатели капитала организации, целесообразно также закрепить в учетной политике порядок определения величины и отражения в учете ОНА и ОНО по таким операциям.

**2. Какие положения включают в учетную политику организации, применяющие балансовый способ**

Установите в учетной политике, что вы ведете учет расчетов по налогу на прибыль балансовым способом (Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 N ИС-учет-13).

Закрепите вариант формирования информации о временных разницах, учитывая следующее (п. 3 ПБУ 18/02, п. п. 1, 3, 5 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц"):

* при балансовом способе временные разницы удобнее определять **в специальном расчетном регистре** путем сравнения балансовых стоимостей активов и обязательств и их налоговых величин. Регистр ведут по видам активов и обязательств, а если организация уплачивает налог на прибыль по разным ставкам в разных регионах, то и по ставкам налога на прибыль. Временные разницы, возникшие по операциям, не влияющим на бухгалтерскую прибыль, выделяют обособленно или формируют по ним отдельный регистр. Утвердите самостоятельно разработанные формы таких регистров;
* вы также можете формировать информацию о временных разницах **непосредственно на счетах бухгалтерского учета**. Для этого можно открыть аналитические счета к счетам учета активов и обязательств, по которым возникли временные разницы. Однако, как правило, этот вариант учета при балансовом способе не применяют ввиду его сложности и неинформативности.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Примеры форм регистров учета временных разниц при применении балансового способаПример N 1Наименование организации \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Отчетная дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Регистр учета временных разниц по операциям,формирующим чистую прибыль (убыток)

|  |
| --- |
| Активы |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
|  |  |  |  |
| Обязательства |
| Наименование | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
|  |  |  |  |
| Итого на отчетную дату: |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Ответственный за ведение регистра |  |  |  |  |  |  |
|  |  | должность |  | подпись |  | расшифровка подписи |

Пример N 2Наименование организации \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Отчетная дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Регистр учета временных разниц по операциям,не влияющим на чистую прибыль (убыток),но формирующим совокупный финансовый результати (или) показатели капитала [**1**](#P118)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование основного средства [**1**](#P118) | Балансовая стоимость, руб. | Налоговая стоимость, руб. | Разница, руб. |
|  |  |  |  |
| Итого на отчетную дату: |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Ответственный за ведение регистра |  |  |  |  |  |  |
|  |  | должность |  | подпись |  | расшифровка подписи |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Пример формы регистра приведен для случая, когда единственным видом операций, не влияющих на чистую прибыль (убыток), но формирующих совокупный финансовый результат периода и (или) показатели капитала организации, является переоценка основных средств. |  |

 |

Укажите в учетной политике, ведет ли ваша организация учет постоянных разниц. При применении балансового способа учет постоянных разниц, как правило, не ведут. В случае если вы приняли решение вести такой учет, утвердите самостоятельно разработанные формы таких регистров.

Помимо перечисленных выше положений, являющихся результатом выбора одного из допустимых вариантов учета, вы можете включить в учетную политику информацию, раскрывающую порядок ведения учета балансовым способом, который вы решили применять. В частности, целесообразно указать следующее:

* величина текущего налога на прибыль определяется на основании налоговой декларации по налогу на прибыль. Начисление текущего налога отражается в учете записью по дебету счета 99 и кредиту счета 68 (п. 22 ПБУ 18/02, п. 4 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль");
* вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы определяются по состоянию **на отчетную дату** как разность между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой величиной. Разницы, входящие в одну группу (то есть влияющие на одну и ту же налоговую базу, облагаемую в одной юрисдикции по одной налоговой ставке), сальдируются. В итоге в каждой группе остается только одна разница - или вычитаемая, или налогооблагаемая (п. 8 ПБУ 18/02, п. п. 1, 4 - 6 Рекомендации Р-109/2019-КпР "Регистр учета временных разниц");
* ОНА или ОНО определяется на конец отчетного периода исходя из сальдированной величины временных разниц по каждой группе. Признание ОНА (ОНО), а также доначисление и списание ОНА (ОНО), отраженного в учете на начало периода, отражается записью по счету 09 или 77 соответственно. Корреспондирующим счетом в общем случае является счет 99 (п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль");
* расход (доход) по налогу на прибыль формируется на счете 99 из (п. 20 ПБУ 18/02, п. 3 Рекомендации Р-102/2019-КпР "Порядок учета налога на прибыль"):
	+ текущего налога на прибыль;
	+ отложенного налога на прибыль, под которым понимают изменение ОНА и ОНО за отчетный период, за исключением ОНА и ОНО, являющихся результатами операций, не формирующих бухгалтерскую прибыль (убыток);
* условный расход по налогу на прибыль, а также ПНР и ПНД в учете не отражаются.

В рабочем плане счетов предусмотрите субсчета (аналитические счета) к счету 99 для отражения не только прибыли (убытка) за период, но и текущего налога на прибыль, ОНА и ОНО.

Если ваша организация переоценивает ОС или НМА либо отражает в учете иные операции, не влияющие на чистую прибыль (убыток), но формирующие совокупный финансовый результат периода и (или) капитал организации, целесообразно также закрепить в учетной политике порядок определения величины и отражения в учете ОНА и ОНО по таким операциям.

**ПБУ 18/02: применение, проводки и примеры**

ПБУ 18/02 регулирует учет постоянных и временных разниц между бухгалтерским и налоговым учетом (п. 3 ПБУ 18/02).

**Постоянные разницы** - расходы или доходы, которые учтены в бухгалтерском учете, но никогда не будут учтены в налоговом, или наоборот. Из-за постоянных разниц возникают постоянные налоговые расходы (ПНР) и постоянные налоговые доходы (ПНД).

ПНР (бывшие ПНО) возникают, если расходы отражены в бухгалтерском учете, но никогда не будут учтены в налоговом. Другой вариант - доходы признаны только в налоговом учете. Для расчета ПНР умножьте расход или доход на ставку налога на прибыль - 20% (п. п. 4, 7 ПБУ 18/02).

ПНД (бывшие ПНА) возникают, когда расходы признают только в налоговом учете, либо доходы - только в бухучете. Это случается крайне редко, например, при получении процентов за задержку возврата налоговой переплаты.

**Временные разницы** - расходы или доходы, которые признают и в бухгалтерском, и в налоговом учете, но в разные периоды. Из-за них возникают отложенные налоговые активы (ОНА) и отложенные налоговые обязательства (ОНО). И те, и другие, как правило, считают балансовым методом.

При балансовом методе для расчета ОНА и ОНО сравнивают балансовую и налоговую стоимость активов и обязательств. Старый метод сравнения доходов и расходов по бухгалтерскому и налоговому учету - метод отсрочки - не запрещен, но считается трудоемким и устаревшим (п. 8 ПБУ 18/02, Письмо Минфина от 12.02.2021 N 07-01-09/9672).

ОНА признают, когда бухгалтерская стоимость актива меньше налоговой или бухгалтерская величина обязательства больше налоговой (п. 14 ПБУ 18/02).

ОНО признают, когда бухгалтерская стоимость актива больше налоговой или бухгалтерская величина обязательства меньше налоговой (п. 15 ПБУ 18/02).

|  |
| --- |
| Пример. Применение ПБУ 18/02 при убыткеИ в бухгалтерском, и в налоговом учете получен убыток - 10 000 руб.При балансовом методе сравниваем балансовую стоимость убытка - 0 руб. и стоимость для налога на прибыль - 10 000 руб. При методе отсрочки сравниваем расходы: в бухучете уже учтены 10 000 руб., а в налоговом учете они будут списаны позже. Результат одинаковый - вычитаемая временная разница 10 000 руб. и ОНА 2 000 руб. (10 000 руб. x 20%). |

|  |
| --- |
| Пример. Применение ПБУ 18/02 при различиях в бухгалтерском и налоговом учете ОСПервоначальная стоимость ОС - 1 110 000 руб., СПИ - 37 мес. Применена амортизационная премия - 333 000 руб., поэтому амортизация в бухучете - 30 000 руб., в налоговом учете - 21 000 руб.При балансовом методе сравниваем остаточную стоимость ОС на конец первого месяца амортизации: в бухучете - 1 080 000 руб., в налоговом учете - 756 000 руб. При методе отсрочки сравниваем расходы первого месяца амортизации: в бухгалтерском учете - 30 000 руб., в налоговом - 354 000 руб. Результат один - временная налогооблагаемая разница 324 000 руб. (1 080 000 руб. - 756 000 руб.) и ОНО - 64 800 руб. (324 000 руб. x 20%). |

**Варианты проводок**. Основной: налог на прибыль сразу начисляем по данным налогового учета, ОНО и ОНА относим на счет 99, ПНР не отражаем. Второй вариант: ПНР, ОНО и ОНА относим на счет 68 и начисляем условный расход или доход по налогу на прибыль.

Условный расход по налогу на прибыль - налог, рассчитанный из бухгалтерской прибыли. Условный доход - бухгалтерский убыток до налогообложения, умноженный на ставку налога на прибыль (п. 20 ПБУ 18/02).

При обоих вариантах проводки по начислению ОНА и ОНО по отдельным операциям делать не надо. Вместо этого рассчитываем ОНА и ОНО по всем объектам на конец месяца. Сравниваем результаты с остатками по счетам 09 и 77 на начало месяца и находим величины, которые надо погасить или доначислить. Общее изменение ОНА и ОНО - это отложенный налог на прибыль. Схема проводок не влияет на результат - чистая прибыль получается та же.

|  |
| --- |
| Пример. Расчет отложенного налогаНа начало месяца есть остаток ОНО - 300 руб. На конец месяца общий остаток ОНА - 1 560 руб., общий остаток ОНО - 160 руб.В учете делаем две проводки - погашаем ОНО на 140 руб. (300 руб. - 160 руб.) и начисляем ОНА на 1 560 руб. Считаем отложенный налог на прибыль: начисление ОНА и погашение ОНО увеличивает его, погашение ОНА и начисление ОНО - уменьшает. Отложенный налог за месяц - плюс 1 700 руб. (1 560 руб. + 140 руб.). |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проводки по учету ОНА на счете 09При балансовом методе без постоянных разниц

|  |  |
| --- | --- |
| Д 09 - К 99.02.О | Признан ОНА |
| Д 99.02.О - К 09 | Погашен ОНА |

При балансовом методе с постоянными и временными разницами

|  |  |
| --- | --- |
| Д 09 - К 68.04.2 | Признан ОНА |
| Д 68.04.2 - К 09 | Погашен ОНА |

 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проводки по учету ОНО на счете 77При балансовом методе без постоянных разниц

|  |  |
| --- | --- |
| Д 99.02.О - К 77 | Признано ОНО |
| Д 77 - К 99.02.О | Погашено ОНО |

При балансовом методе с постоянными и временными разницами

|  |  |
| --- | --- |
| Д 68.04.2 - К 77 | Признано ОНО |
| Д 77 - К 68.04.2 | Погашено ОНО |

 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример. Налог на прибыль при применении ПБУ 18/02Прибыль до налогообложения - 8 500 руб., изменение ОНО - минус 140 руб., изменение ОНА - плюс 1 560 руб., постоянный налоговый расход - 200 руб. Налог на прибыль по данным налогового учета - 3 600 руб.Вариант 1. Балансовый метод без постоянных разниц

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Проводка | Операция | Сумма, руб. |
| Д 90 - К 99.01.1 | Прибыль до налогообложения | 8 500 |
| Д 99.02.Т - К 68.04.1 | Текущий налог на прибыль | 3 600 |
| Д 77 - К 99.02.О | Погашено ОНО | 140 |
| Д 09 - К 99.02.О | Признан ОНА | 1 560 |

Чистая прибыль - 6 600 руб. (8 500 руб. - 3 600 руб. + 1 560 руб. + 140 руб.).Вариант 2. Балансовый метод с постоянными и временными разницами

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Проводка | Операция | Сумма, руб. |
| Д 90 - К 99.01.1 | Прибыль до налогообложения | 8 500 |
| Д 99.02.1 - К 68.04.2 | Условный расход по налогу на прибыль | 1 700 (8 500 x 20%) |
| Д 99.02.3 - К 68.04.2 | Постоянный налоговый расход | 200 |
| Д 77 - К 68.04.2 | Погашено ОНО | 140 |
| Д 09 - К 68.04.2 | Признан ОНА | 1 560 |
| Д 68.04.2 - К 68.04.1 | Начислен налог на прибыль | 3 600 (1 700 + 200 + 1 560 + 140) |

Чистая прибыль - 6 600 руб. (8 500 руб. - 1 700 руб. - 200 руб.). |

Последние изменения в ПБУ 18/02 действуют с отчетности за 2020 г., больше поправок в него не вносили.

ПБУ 18/02 могут не применять фирмы на УСН и малые предприятия, перешедшие на упрощенный бухучет. О своем решении нужно написать в учетной политике (п. п. 1, 2 ПБУ 18/02).

Организации, ведущие учет разниц по ПБУ 18/02, должны закрепить в учетной политике метод определения разниц - балансовый или метод отсрочки. При балансовом методе выберите вариант проводок: через счет 99.02 без постоянных разниц или через счет 68.04 с постоянными и временными разницами.