

# «Временные налоговые разницы: причины возникновения и особенности учета»

## **Отложенные налоговые активы (отложенные налоговые обязательства)**

В настоящей статье мы продолжим тему возникающих налоговых разниц между бухгалтерским и налоговым учетом, определенных ПБУ 18/02, на этот раз на примерах из хозяйственной деятельности организаций будет рассмотрено возникновение временных налоговых разниц.

Что же представляют собой временные налоговые разницы? Ответ на этот вопрос дает нам ПБУ 18/02.

Временные налоговые разницы возникают, если:

1. доходы (расходы) учитываются при определении финансового результата в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а в целях налогообложения прибыли признаются в другом;
2. результаты операций не учитываются при определении финансового результата в бухгалтерском учете, но признаются в налоговом учете в другом или других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налога на прибыль приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Отложенный налог на прибыль - это сумма, которая влияет на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- налогооблагаемые временные разницы;
- вычитаемые временные разницы.

Налогооблагаемая временная разница возникает, когда:

- из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится меньше, чем бухгалтерская прибыль (БП) ( $НП < БП$ ), что приводит к возникновению отложенного налогового обязательства (ОНО).

Налогооблагаемые временные разницы увеличивают сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

ОНО рассчитывается по формуле:

$ОНО = \text{Налогооблагаемая временная разница} * \text{Ставка налога на прибыль (20\%)}$ .

Вычитаемая временная разница возникает, когда налоговая прибыль больше бухгалтерской. Тогда бухгалтер сформирует отложенный налоговый актив (ОНА), величина которого равна временной разнице, умноженной на ставку налога.

- Вычитаемые временные разницы возникают, когда: из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится больше, чем бухгалтерская прибыль (БП) ( $НП > БП$ ), что приводит к возникновению отложенного налогового актива (ОНА).

Вычитаемые временные разницы уменьшают сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет в следующем, за отчетным или в последующих отчетных периодах.

ОНА рассчитывается по формуле:

$ОНА = \text{Вычитаемая временная разница} * \text{Ставка налога на прибыль (20\%)}$ .

Отражение ОНО (ОНА) в бухгалтерском учете

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) учитываются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам, субсчет по учету расчетов по налогу на прибыль» в корреспонденции с кредитом счета 77 «Отложенные налоговые обязательства». Отложенные налоговые активы (ОНА) учитываются по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам, субсчет по учету расчетов по налогу на прибыль».

Проводки будут такие:

В будущих отчетных периодах доходы и расходы в бухгалтерском и налоговом учете начнут постепенно сближаться, а отложенные активы и обязательства будут погашаться обратными проводками.

# Примеры возникновения временных налоговых разниц

*Отложенное налоговое обязательство (ОНО)*

*Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате, например:*

- Применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль: сумма начисленных расходов в бухгалтерском учете будет меньше, чем в налоговом учете;
- Применение в налоговом учете амортизационной премии;
- Признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения – по кассовому методу;
- Применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения.

Пример 1. Применение разных способов амортизации: В январе 2019 года организация приняло к учету основное средство и введено в эксплуатацию стоимостью 600 000 рублей (в т.ч. НДС 20% - 100 000 руб.). В бухгалтерском учете определен способ начисления амортизации: линейный, в налоговом учете: нелинейный. Срок полезного использования ОС – пять лет. В целях налогообложения прибыли ОС отнесено организацией к четвертой амортизационной группе, для которой месячная норма амортизации нелинейным способом равна 4,8 (п. 5 ст. 259.2 НК РФ). Амортизация начинает начислять в БУ и НУ с февраля 2019 года.

Налогооблагаемая временная разница составит 15 666,67 (24 000 – 8 333,33) рублей.

Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится меньше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ < Прибыль по БУ), поэтому у организации возникает отложенное налоговое обязательство в сумме 3 133, 33 (15 666, 67 \* 20%) рублей.

Пример 2. Применение амортизационной премии: В январе 2019 года организация

приняло к учету основное средство и введено в эксплуатацию стоимостью 1 320 000 рублей (в т.ч. НДС 20%- 220 000 руб.). В бухгалтерском учете определен способ начисления амортизации: линейный, в налоговом учете: линейный. Срок полезного использования ОС- пять лет, норма амортизации – 0,01667). Учетной политикой организации для 3-й – 7-й амортизационных групп предусмотрено применение амортизационной премии в размере 30% от первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость составляет 1 100 000 (1 320 000- 220 000) рублей. Амортизация начинает начислять в БУ и НУ с февраля 2019 года.

Налогооблагаемая временная разница составит 324 522 (330 000+ 12 782-18 260) рублей.

Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится меньше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ<Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенное налоговое обязательство в сумме 64 904,4 (324 522 \* 20%) рублей.

Пример 3. Организация для целей налогообложения применяет кассовый метод, товар контрагенту организацией был поставлен в феврале 2019 года на сумму 540 000 рублей (в т.ч. НДС), а деньги за товар пришли только в апреле 2019 года.

В бухгалтерском учете доходы от реализации организация отразила в феврале 2019 года, в то время как в налоговом учете данные доходы будут только отражены в налоговой базе по налогу на прибыль за Полугодие 2019 года.

Налогооблагаемая временная разница в феврале 2019 года составит 450 000 рублей.

Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится меньше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ<Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенное налоговое обязательство в сумме 90 000 (450 000 \* 20%) рублей.

*Отложенный налоговый актив (ОНА)*

*Вычитаемые временные разницы образуются в результате, например:*

- Различия в дате начала амортизации;
- Применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за

предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

- Создается резервов в бухгалтерском учете, но не создается в налоговом учете.

Пример 1. Различия в дате начала амортизации: В январе 2019 года организация приняло к учету основное средство и введено в эксплуатацию основное средство в феврале 2019 года стоимостью 200 000 рублей. В бухгалтерском учете определен способ начисления амортизации: линейный, в налоговом учете: линейный. Срок полезного использования ОС – пять лет. В целях налогообложения прибыли ОС – срок полезного использования также – пять лет. Начисление амортизации в БУ начинается с февраля 2019 года, амортизация в налоговом учете с марта 2019 года, поскольку:

- к бухгалтерскому учету объект в качестве основного средства принимается к учету, когда данный объект приведен в состояние, пригодное для использования, то есть независимо от ввода его в эксплуатацию;
- в налоговом учете, согласно п. 4 ст. 259 НК РФ, началом начисления амортизации объекта амортизируемого имущества определено первое число месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию.

Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится больше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ > Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенный налоговый актив в сумме 664 (3 320 \* 20%) рублей.

Пример 2. Применение различных правил отражения процентов: Организация для целей налогообложения применяет метод начисления, по договору займа организация должна получить проценты в конце срока договора.

В налоговом учете организация отражает по методу начисления ежемесячно доходы в виде процентов в сумме, например, 90 000 рублей, в то время как в бухгалтерском учете данные доходы не отражаются.

Возникает вычитаемая временная разница в виде суммы ежемесячных доходов по процентам 90 000 рублей.

Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится больше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ > Прибыли по БУ), поэтому у

организации возникает отложенный налоговый актив в сумме 18 000 (90 000 \* 20%) рублей.

Пример 3. Создание резервов в бухгалтерском учете: Организация в Учетной политике по бухгалтерскому учету отразила, что в 2019 году создает резервы по гарантийному ремонту, в Учетной политике для целей налогообложения данный резерв не создается.

В феврале 2019 года организация создала резерв по гарантийному ремонту в сумме 230 000 рублей.

Возникает вычитаемая временная разница в виде суммы расходов на создание резервов по гарантийному ремонту в сумме 230 000 рублей.

Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится больше, чем бухгалтерская прибыль (БП) (Прибыль по НУ > Прибыли по БУ), поэтому у организации возникает отложенный налоговый актив в сумме 46 000 (230 000 \* 20%) рублей.

## **Изменения в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»**

В настоящей статье хочется также обратить внимание читателей на важные изменения в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», внесенные Приказом Минфина РФ от 20.11.2018 года № 236н внесены изменения в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Наибольшие изменения коснулись случаев возникновения временных разниц (п 11, п. 12 ПБУ 18/02). Случаи возникновения вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц объединены в одном пункте 11 ПБУ 18/02, отражающем общие случаи возникновения для всех временных разниц, как вычитаемых, так и налогооблагаемых.

В связи с внесенными изменениями временные разницы могут образовываться в результате применения разных правил признания в бухгалтерском и налоговом учете при:

- оценке первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов;
- формировании себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг;
- формировании доходов и расходов, связанных с продажей основных средств;
- создании резервов по сомнительным долгам и иных резервов;
- переоценке активов по рыночной стоимости для целей бухгалтерского учета;
- обесценении финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, запасов и других вложений;
- отражении процентов, подлежащих уплате по кредитам и займам;
- признании оценочных обязательств в бухгалтерском учете;
- наличии убытка, перенесенного на будущее, не использованном для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;
- прочих аналогичных различиях.

Как видим, перечень временных разниц значительно расширен. Под временными разницами, в свете изменений, теперь будут пониматься не только доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) и налоговую базу по налогу в разных отчетных периодах, но и результаты операций, не включаемые в бухгалтерскую прибыль (убыток), но формирующие налоговую базу по налогу в других отчетных периодах.

В связи с чем, организациям надо будет определять временную разницу на отчетную дату как разность между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой при налогообложении.

Кроме того, изменен состав сведений, которые необходимо отразить в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах нужно будет раскрывать информацию:

- об отложенном налоге на прибыль;
- о величинах, объясняющих взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу и показателем прибыли (убытка) до налогообложения;
- иную информацию, которая необходима пользователям для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организаций.

Изменения применяются организациями, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год. Однако начать применять изменения можно и раньше, отразив этот факт в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Источник: Пресс-центр АКГ «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ», журнал «Расчет»

<https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/vremennye-nalogovye-raznitsy-prichiny-vozniknoveniya-i-osobennosti-ucheta/>

---

Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»

127015, г. Москва, ул. Вятская, д. 70

+7 (495) 740-16-01

info@delprof.ru