



АЭРОФЛОТ  Российские авиалинии	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 1 из 81

Приложение 2
 к Учетной политике ОАО «Аэрофлот»
 на 2014 год
 (для целей бухгалтерского учета)

Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02

Тип документа:	Рабочая инструкция	
Действует с:	01.01.2014	
Разработчик:	Отдел отчетности и методологии бухгалтерского учета ДБУ	Тел.: 64-79 abolotskaya@aeroflot.ru


 Российские авиалинии Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 2 из 81

ЗАПИСЬ ИСТОРИИ ДОКУМЕНТА

Статус документа (Базовый документ /Ревизия/ Отмена)	Ревизия документа	Дата ввода в действие/ отмены	Примечание
Базовый		01.01.2014	


ДАННЫЕ О ПРОВЕРКЕ ДОКУМЕНТА

Номер записи по порядку	Дата внесения	Продление/ Пересмотр/ Отмена	Должность владельца записи	Подпись	Инициалы, фамилия

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006 Стр. 3 из 81
---	--	--------------------------------------

Содержание

1. Общие положения.....	4
2. Классификация и порядок определения постоянных и временных разниц по налогу на прибыль.....	5
3. Порядок отражения постоянных и временных разниц по налогу на прибыль в бухгалтерской отчетности (форма № 1, форма № 2)	80
4. Типовые проводки бухгалтерского учета	80

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 4 из 81

1. Общие положения

Целью Методики учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 (далее – методические материалы) является определение взаимосвязи прибыли (убытка) ОАО «Аэрофлот» (далее – Общество), исчисленной в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации (далее – бухгалтерская прибыль (убыток), и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (далее – налогооблагаемая прибыль (убыток), рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль установлены Обществом исходя из того, что положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации», утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, не содержит требования по отражению входящих остатков по счетам учета отложенных налоговых активов и обязательств на начало 2003 года.

В настоящих методических материалах применены следующие термины с соответствующими определениями:

постоянные разницы – доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Постоянные разницы образуют постоянные налоговые обязательства и постоянные налоговые активы;

постоянное налоговое обязательство (ПНО) – сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде;

постоянный налоговый актив (ПНА) – сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде;

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


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

вычитаемые временные разницы;

налогооблагаемые временные разницы;

вычитаемые временные разницы – разницы, которые при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Временные вычитаемые разницы образуют отложенные налоговые активы;

налогооблагаемые временные разницы – разницы, которые при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Налогооблагаемые временные разницы образуют отложенные налоговые обязательства;

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 5 из 81

отложенный налоговый актив (ОНА) – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

отложенное налоговое обязательство (ОНО) – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

условный расход (условный доход) по налогу на прибыль – сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка);

погашение отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства – это частичное или полное списание отложенного налогового актива (со счета 09) или отложенного налогового обязательства (со счета 77) на счета учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль;

списание отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства – это полное списание отложенного налогового актива (со счета 09) или отложенного налогового обязательства (со счета 77) по выбывающему объекту учета на счета учета прибылей и убытков (счет 99) в связи с выбытием этого объекта учета (или иной операцией) без влияния на налогооблагаемую прибыль отчетного (налогового) периода;

отчетный период – ежемесячное исчисление авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, признается месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года;

налоговый период – календарный год.

2. Классификация и порядок определения постоянных и временных разниц по налогу на прибыль

В данном разделе содержится классификация операций, которые по-разному отражаются в бухгалтерском и налоговом учете, что приводит к отклонениям между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком).

По каждой хозяйственной операции дана следующая информация:

описание различия между порядком отражения операции в бухгалтерском и налоговом учете;

классификация возникающей разницы в соответствии с ПБУ 18/02;

порядок расчета постоянного (отложенного) актива (обязательства) и его погашения (списания) в бухгалтерском учете;

бухгалтерская проводка;

ссылка на регистр, в котором разница должна быть сформирована.

Операции сгруппированы в соответствии со структурой доходов и расходов Общества.

2.1. Доходы

2.1.1. Доходы от обычных видов деятельности


2.1.1.1. Доходы от перевозок

2.1.2. Прочие доходы

2.1.2.1. Доходы от переоценки ценных бумаг до рыночной стоимости

2.1.2.2. Получение доходов в виде дивидендов от участия в других организациях

2.1.2.3. Доходы в виде процентов по договорам займа и иным аналогичным договорам

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 6 из 81

2.1.2.4. Доход в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью

2.1.2.5. Переоценка долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте

2.1.2.6. Доходы для целей налогообложения в виде стоимости безвозмездно полученных услуг

2.1.2.7. Доход в виде кредиторской задолженности перед бюджетом, списанной в соответствии с законодательством Российской Федерации

2.1.2.8. Прибыль от внесения имущества в уставный капитал других организаций

2.1.2.8а. Прибыль от внесения имущества в совместную деятельность

2.1.2.9. Доходы от переоценки активов

2.1.2.10. Доходы в виде стоимости безвозмездно полученного имущества от сторонних организаций (лиц)

2.1.2.11. Получение безвозмездно денежных средств

2.1.2.12. Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде

2.1.2.13. Доходы в виде процентов, полученных из бюджета

2.2. Расходы

2.2.1. Расходы по обычным видам деятельности

2.2.1.1. Материальные расходы

2.2.1.1.1. Расходы по приобретению услуг стороннего пассажирского транспорта, не предусмотренные коллективным договором.

2.2.1.1.2. Расходы по списанию материальных ценностей, ранее полученных безвозмездно, на расходы по обычным видам деятельности

2.2.1.2. Расходы на оплату труда

2.2.1.2.1. Оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков (сверх предусмотренных действующим законодательством)

2.2.1.2.2. Выплата материальной помощи

2.2.1.2.3. Выплата вознаграждений, не предусмотренных трудовым договором

2.2.1.2.4. Бесплатное питание ЛПС

2.2.1.2.5. Расходы на добровольное страхование, включаемые в состав расходов на оплату труда

2.2.1.2.6. Взносы на уставную деятельность негосударственного пенсионного фонда

2.2.1.3. Суммы начисленной амортизации

2.2.1.3.1. Основные средства

2.2.1.3.2. Нематериальные активы

2.2.1.4. Прочие расходы, связанные с реализацией

2.2.1.4.1. Расходы на формирование резервов предстоящих расходов


2.2.1.4.2. Расходы на нотариальные услуги сверх утвержденных тарифов

2.2.1.4.3. Расходы будущих периодов

2.2.1.4.4. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества и ответственности, принимаемые в целях налогообложения

2.2.1.4.5. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества и ответственности, не принимаемые в целях налогообложения

2.2.1.4.6. Расходы на выплату подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 7 из 81

2.2.1.4.7. Представительские расходы

2.2.1.4.8. Расходы на проживание при отсутствии оправдательных документов

2.2.1.4.9. Расходы на подготовку и переподготовку кадров, обучение, не принимаемые в целях налогообложения

2.2.1.4.10. Расходы на рекламу

2.2.2. Прочие расходы

2.2.2.1. Выбытие ценных бумаг, стоимость которых была переоценена до текущей рыночной стоимости

2.2.2.2. Расходы от переоценки ценных бумаг до рыночной стоимости

2.2.2.3. Переоценка долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте

2.2.2.4. Выбытие долгосрочных ценных бумаг, выраженных в иностранной валюте, стоимость которых ранее подлежала переоценке для целей налогообложения

2.2.2.5. Убыток от внесения имущества в уставный капитал других организаций

2.2.2.6. Выбытие финансовых вложений в виде вкладов в уставный капитал

2.2.2.7. Расходы, связанные с выбытием амортизируемого имущества

2.2.2.7.1. Основные средства

2.2.2.7.2. Нематериальные активы

2.2.2.8. Расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества

2.2.2.9. Расходы от переоценки активов

2.2.2.10. Убытки прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде

2.2.2.11. Расходы на списание недостач материальных ценностей

2.2.2.12. Расходы на оплату добровольных членских взносов в общественные организации, не учитываемые для целей налогообложения

2.2.2.13. Взносы, вклады и иные обязательные платежи некоммерческим и международным организациям, не учитываемые при налогообложении прибыли

2.2.2.14. Штрафы и пени по налогам, сборам, взносам

2.2.2.15. Штрафы, пени, неустойки, начисленные госорганами правопорядка на территории Российской Федерации и за пределами Российской Федерации

2.2.2.16. Стоимость спецодежды, предоставляемой работникам в непредусмотренных законодательством Российской Федерации случаях

2.2.2.17. Прочие внереализационные расходы, не учтенные для целей налогообложения

2.2.2.18. Расходы на депортацию пассажиров

2.2.2.19. Чрезвычайные расходы

2.2.2.20. Расходы в виде процентов по долговым обязательствам

2.2.2.21. Платежи за сверхнормативные выбросы

2.2.2.22. Расходы в виде отчислений на формирование резерва по сомнительным долгам

2.2.2.23. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения


2.3. Учет убытков

2.3.1. Убыток от операций с ценными бумагами

2.3.2. Убытки от реализации амортизируемого имущества для целей налогообложения

2.3.3. Убыток от деятельности медицинского центра департамента управления делами (МЦ)

2.3.4. Убыток по результатам деятельности Общества в целом

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 8 из 81

2.3.5. Убытки от уступки прав требования

2.1. Доходы

2.1.1. Доходы от обычных видов деятельности

2.1.1.1. Доходы от перевозок

В бухгалтерском учете выручка определяется в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 «Доходы организации» и отражается по фактической цене реализации товаров (работ, услуг).

2.1.1.1.1. Постоянные разницы

В результате различного отражения в бухгалтерском и налоговом учете отдельных доходов от перевозок возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-03.000.001 = Корректировка выручки с учетом положений статьи 150.3 НК РФ за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.1.1.1.2. Временные разницы

Временные разницы в результате корректировки доходов от перевозок не возникают.

2.1.2. Прочие доходы

2.1.2.1. Доходы от переоценки ценных бумаг до рыночной стоимости

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату (пункт 20 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»).

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.


Доходы от переоценки ценных бумаг (далее – ЦБ) в связи с доведением их до рыночной стоимости отражаются в учете Общества по кредиту счета 91*.

Для целей налогообложения положительная разница от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости не учитывается (подпункт 24 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

2.1.2.1.1. Постоянные разницы

Доход в виде положительной разницы от переоценки ценных бумаг не должен учитываться при определении налогооблагаемой прибыли (ни в каком отчетном периоде). В момент отражения в бухгалтерском учете доходов от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости возникает постоянная разница, которая приводит к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д 68-03.000.001 К99-400.18.000 = Доход от переоценки ценных бумаг до рыночной стоимости за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 9 из 81

2.1.2.1.2. Временные разницы

Временные разницы в связи с переоценкой ценных бумаг по рыночной стоимости не возникают.

2.1.2.2. Получение доходов в виде дивидендов от участия в других организациях

2.1.2.2.1. Постоянные разницы

Получение дивидендов от российских организаций

В момент начисления дивидендов в бухгалтерском учете (на основании выписки из протокола общего собрания акционеров (участников) следует отразить постоянный налоговый актив, приводящий к образованию постоянного налогового обязательства:

Причитающиеся дивиденды отражаются Обществом по кредиту счета 91-111.00.010 в составе прочих доходов.

Российские организации – источники выплаты дохода должны удерживать налог при каждой выплате дивидендов (пункт 2 статьи 275 НК РФ). Поэтому указанный доход не учитывается при определении налогооблагаемой прибыли самим Обществом.

ПНА Д 68-03.000.001 K99-400.18.000 = Начислены в бухгалтерском учете доходы в виде дивидендов, подлежащие получению от российских организаций за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Постоянная разница представлена в налоговом регистре «Внереализационные доходы», строка «Дивиденды от российских организаций».

2.1.2.2.2. Временные разницы

Начисление в бухгалтерском учете доходов в виде дивидендов, подлежащих получению от иностранных организаций

Причитающиеся Обществу дивиденды от иностранных организаций подлежат отражению по кредиту счета 91-111.00.010 в составе прочих доходов (пункт 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Налог на прибыль с суммы полученных дивидендов следует исчислить в момент фактического поступления дивидендов (пункт 1 статьи 275, пункт 3 статьи 284 НК РФ).


Сумма дивидендов, подлежащих получению (но не полученных) от иностранных организаций, отраженных по кредиту счета 91-111.00.010, образует временную налогооблагаемую разницу, приводящую к возникновению отложенного налогового обязательства:

ОНО Д 68-03.000.001 K77* = Начислены в бухгалтерском учете доходы в виде дивидендов от иностранных организаций, начиная с 2003 года, за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Примечание: Условный расход по налогу на прибыль с суммы дивидендов также должен быть исчислен по ставке в соответствии с пунктом 1 статьи 275 НК РФ.

Временная налогооблагаемая разница представлена в налоговом регистре «Внереализационные доходы» за отчетный (налоговый) период, строка «Дивиденды от иностранных организаций».

Фактическое получение дивидендов от иностранных организаций

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 10 из 81

По мере фактического получения дивидендов от иностранных организаций следует исчислить и уплатить налог на прибыль в соответствии со сроками, установленными НК РФ (статьи 275, 287 НК РФ).

Так как фактическое получение дивидендов отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счетов учета расчетов, указанная операция не влияет на финансовые результаты в бухгалтерском учете Общества.

Тем не менее для целей налогообложения в момент фактического получения дивидендов появляются доходы, подлежащие включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

Источником начисления налога на прибыль с суммы получаемого дохода по дивидендам от иностранных организаций, начисленным за период, начиная с 2003 года, будет являться отложенное налоговое обязательство, отраженное в бухгалтерском учете ранее с суммы начисленных дивидендов.

В бухгалтерском учете следует отразить погашение временной налогооблагаемой разницы за счет ранее сформированного отложенного налогового обязательства в связи с фактическим получением дивидендов от иностранных организаций за период начиная с 2003 года:

Погашение ОНО Д77* К 68-03.000.001 = Получены фактически дивиденды от иностранных организаций за период начиная с 2003 год, за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Указанную сумму следует отразить в листе 04 налоговой декларации по налогу на прибыль.

2.1.2.3. Доходы в виде процентов по договорам займа и иным аналогичным договорам

Согласно пункту 6 статьи 271 НК РФ «по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях настоящей главы доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец месяца соответствующего отчетного периода».

В бухгалтерском учете доходы по выданным займам и доходам по иным аналогичным договорам начисляются в соответствии с условиями договоров.

2.1.2.3.1. Постоянные разницы


При отражении доходов в виде процентов по займам выданным (и иным аналогичным договорам) постоянных разниц в бухгалтерском учете Общества не возникает.

2.1.2.3.2. Временные разницы

В случае, когда в налоговом учете доход в виде процентов по договорам займам (и иным аналогичным договорам) следует учесть в текущем отчетном периоде;

а в бухгалтерском учете сумма дохода в виде процентов будет отражена в следующих отчетных периодах, — возникает временная вычитаемая разница:

ОНА Д09* К 68-03.000.001 = Доходы, начисленные в налоговом учете в виде процентов по договорам займа и иным аналогичным договорам до момента их отражения в бухгалтерском учете за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 11 из 81

По мере начисления в бухгалтерском учете доходов в виде процентов по договорам займа и иным аналогичным договорам, ранее учтенных в составе доходов для целей налогообложения, происходит погашение временной вычитаемой разницы:

Погашение ОНА Д 68-03.000.001 К09* = Начислены в бухгалтерском учете доходы в виде процентов по договорам займа и иным аналогичным договорам, ранее учтенные для целей налогообложения за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.1.2.4. Доход в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 251 НК РФ при налогообложении прибыли не учитывается доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером).

Суммы превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью отражаются в бухгалтерском учете Общества по кредиту счета 91*.

2.1.2.4.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете Общества доходов в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью, не учитываемых при налогообложении прибыли, возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНА Д 68-03.000.001 К99-400.18.000 = Доход в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Для получения постоянной разницы следует воспользоваться кредитовыми оборотами по счету 91* «Превышение номинальной стоимости над фактической ценой приобретения собственных акций» за отчетный период.

2.1.2.4.2. Временные разницы


При отражении в бухгалтерском учете доходов в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью временных разниц не возникает.

Примечание: В соответствии с пунктом 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н, суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций, являются эмиссионным доходом, и их следует отражать в бухгалтерском учете как добавочный капитал. При налогообложении эти суммы также не учитываются в составе доходов. А это означает, что по данной операции при верном отражении ее в бухгалтерском учете не возникает различий между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, следовательно, не возникает временных и постоянных разниц.

2.1.2.5. Переоценка долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте

2.1.2.5.1. Постоянные разницы

Пунктом 7 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» определен перечень активов и обязательств, стоимость которых подлежит пересчету в рубли на дату совершения операции, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. В данном перечне

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 12 из 81

отсутствуют долгосрочные ценные бумаги. В соответствии с пунктом 10 ПБУ 3/2006 пересчет стоимости активов, не перечисленных в пункте 7 этого положения, после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю не производится.

Таким образом, по смыслу положений ПБУ 3/2006, переоценка долгосрочных ценных бумаг после принятия их к бухгалтерскому учету по мере изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю не будет производиться ни на дату совершения операции, ни на отчетную дату.

В соответствии с пунктом 11 статьи 250 и подпунктом 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ являются внереализационными доходами и расходами и учитываются при налогообложении прибыли доходы (расходы) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Банком России.

В соответствии с подпунктом 5 подпункта 1 статьи 1 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» валютными ценностями являются иностранная валюта и внешние ценные бумаги.

Таким образом, нормативными документами по бухгалтерскому учету переоценка долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте, не предусмотрена, а НК РФ такая переоценка предусмотрена, при этом срок обращения (погашения) долгосрочных ценных бумаг не имеет значения, и для налогообложения подлежит определению курсовая разница, возникающая по любым валютным ценностям, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Положительные курсовые разницы для целей налогообложения, возникающие при переоценке долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в бухгалтерском учете не отражаются, в связи с чем возникают постоянные разницы.

2.1.2.5.2. Временные разницы

При отражении в налоговом учете Общества доходов в виде переоценки долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте, временных разниц не возникает.

2.1.2.6. Доходы для целей налогообложения в виде стоимости безвозмездно полученных услуг


В налоговом учете в соответствии с пунктом 8 статьи 250 НК РФ доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) признаются внереализационными доходами и оцениваются по рыночной стоимости безвозмездно полученных услуг.

2.1.2.6.1. Постоянные разницы

При получении дохода в виде безвозмездно полученных услуг возникает постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство:

ПНО Д99* К68-03.000.001 = Рыночная стоимость безвозмездно полученных услуг за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Постоянную разницу следует получить в справке о рыночной стоимости безвозмездно полученных услуг.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 13 из 81

2.1.2.7. Доход в виде кредиторской задолженности перед бюджетом, списанной в соответствии с законодательством Российской Федерации

В соответствии с подпунктом 21 пункта 1 статьи 251 НК РФ доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации, не учитываются при определении налогооблагаемой базы.

В бухгалтерском учете указанные доходы будут отражены на счетах учета прочих доходов.

2.1.2.7.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете дохода в виде кредиторской задолженности перед бюджетом, списанной в соответствии с законодательством Российской Федерации, возникает постоянная разница.

Постоянная разница отражается по кредиту счета 91* (определяется на основании расшифровки прочих доходов к данному субсчету).

2.1.2.7.2. Временные разницы

Временных разниц при отражении дохода в виде кредиторской задолженности перед бюджетом, списанной в соответствии с законодательством Российской Федерации, в бухгалтерском учете Общества не возникнет.


2.1.2.8. Прибыль от внесения имущества в уставный капитал других организаций

2.1.2.8.1. Постоянные разницы

Наличие разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью по операциям передачи материальных ценностей в виде вкладов в уставные капиталы других организаций Обществом обусловлено разной оценкой данной операции в бухгалтерском и налоговом учете.

Таблица 1

1. Поступление финансовых вложений в виде вкладов в уставные капиталы других организаций	
Бухгалтерский учет	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации Пункт 12 ПБУ 19/02
Налоговый учет	В момент приобретения долей (акций) в налоговом учете не образуется ни доходов, ни расходов (пункт 1 статьи 277 НК РФ). Сформированная в налоговом учете стоимость финансовых вложений признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку) по данным налогового учета с учетом дополнительных расходов
2. Расходы, связанные с внесением вкладов в уставные капиталы других организаций	
Бухгалтерский учет	Расходом признается стоимость (остаточная стоимость) ценностей, вносимых в оплату вклада

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 14 из 81

Налоговый учет	В момент приобретения долей (акций) в налоговом учете не образуется ни доходов, ни расходов (пункт 1 статьи 277 НК РФ)
3. Финансовый результат от внесения имущества в виде вклада в уставный капитал	
Бухгалтерский учет	Оценочная стоимость минус балансовая (остаточная стоимость) имущества = Бухгалтерская прибыль (убыток)
Налоговый учет	Учитывая положения статьи 277 НК РФ, при внесении имущества нет ни доходов, ни расходов

Как видно из таблицы 1, по операциям, связанным с передачей материальных ценностей в виде вклада в уставный капитал других организаций:

- в бухгалтерском учете возможно выявление как прибыли, так и убытка;
- в налоговом учете не возникает ни прибыли, ни убытка.

Бухгалтерская прибыль по операциям внесения имущества в уставный капитал других организаций будет представлять собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д 68-03.000.001 К99* = Бухгалтерская прибыль от внесения имущества в качестве вклада в уставный капитал других организаций за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль
--

2.1.2.8.2. Временные разницы

Временных разниц по операциям, связанным с передачей имущества в уставный капитал других организаций и получением прибыли (убытка) в связи с этим, в бухгалтерском учете Общества не возникает.

2.1.2.8а. Прибыль от внесения имущества в совместную деятельность

2.1.2.8а.1. Постоянные разницы

Постоянных разниц по операциям, связанным с передачей имущества в совместную деятельность и получением прибыли в связи с этим, в бухгалтерском учете Общества не возникает.


2.1.2.8а.2. Временные разницы

Временных разниц по операциям, связанным с передачей имущества в совместную деятельность и получением прибыли в связи с этим, в бухгалтерском учете Общества не возникает.

2.1.2.9. Доходы от переоценки активов

В соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ положительная сумма, возникшая в результате переоценки стоимости активов, не признается доходом в целях налогообложения.

В бухгалтерском учете доходы от переоценки активов учитываются на счете 91*. Кроме того, в составе доходов по кредиту счета 91* учитываются доходы от списания суммы добавочного капитала, ранее образованного за счет дооценки основных средств, при списании объектов основных средств, в состав прочих доходов.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 15 из 81

2.1.2.9.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете доходов от переоценки на счете 91* в бухгалтерском учете возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНА Д68-03.000.001 К99-400.18.000 = Доходы, отражаемые по кредиту счета 91* за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.1.2.9.2. Временные разницы

При отражении доходов от переоценки активов в учете Общества временных разниц не возникает.

2.1.2.10. Доходы в виде стоимости безвозмездно полученного имущества от сторонних организаций (лиц)

Доход в виде стоимости безвозмездно полученного имущества признается для целей налогообложения внереализационным доходом на дату подписания акта приема-передачи безвозмездно передаваемого имущества (пункт 4 статьи 271 НК РФ).

Признание доходов в бухгалтерском учете по безвозмездно полученному имуществу производится:

- по мере начисления амортизации – по основным средствам;
- по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) – по иным безвозмездно полученным ценностям.

2.1.2.10.1. Постоянные разницы

Признание в бухгалтерском учете доходов по имуществу, полученному безвозмездно до 2003 года


Признанные в бухгалтерском учете доходы по имуществу, полученному безвозмездно до 2003 года, являются постоянной разницей, приводящей к образованию постоянного налогового актива. Это связано с тем, что для целей налогообложения это имущество уже было учтено в момент его получения в соответствии с действовавшим на момент получения налоговым законодательством, а сальдо отложенных налоговых активов (обязательство) на начало 2003 года Общество не формировало:

ПНА Д 68-03.000.001 К99-400.18.000 = Признанные в бухгалтерском учете доходы по имуществу, полученному безвозмездно до 2003 года, за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Признание в бухгалтерском учете суммы доходов по имуществу, полученному безвозмездно от лиц, указанных в подпункте 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ не является объектом обложения налогом на прибыль имущество, получаемое безвозмездно от следующих лиц:

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 16 из 81

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Как видно, в налоговом учете безвозмездное получение от перечисленных лиц имущество не отражается ни в момент получения, ни в последующих периодах (за исключением передачи такого имущества третьим лицам в течение года). В бухгалтерском учете безвозмездное получение имущества отражается по мере признания в соответствии с правилами учета в составе прочих доходов.

Так как доходы, отражаемые в бухгалтерском учете по безвозмездно получаемому имуществу, никогда не будут признаны в налоговом учете, возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д 68-03.000.001 К99-400.18.000 = Признанные в бухгалтерском учете доходы по имуществу, полученному безвозмездно, от лиц, указанных в подпункте 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ, за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Примечание: Ниже описан механизм расчета налоговых обязательств в случае передачи третьим лицам ранее безвозмездно полученного и не учтенного при налогообложении прибыли имущества.

В случае передачи третьим лицам имущества, полученного безвозмездно и не подлежащего на основании подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ обложению налогом на прибыль при его получении, в течение одного года со дня его получения, стоимость такого имущества подлежит обложению налогом на прибыль в общем порядке (основание – подпункт 11 пункт 1 статьи 251 НК РФ).

В этом случае в налогооблагаемую прибыль следует включить рыночную стоимость безвозмездно полученного имущества.


Для правильности отражения в бухгалтерском учете налоговых активов и обязательств по налогу на прибыль по рассматриваемой ситуации налоговую базу по налогу на прибыль следует представить следующим образом:

Налогооблагаемая база по безвозмездно полученному имуществу = Рыночная стоимость имущества = (Остаток по счету 98) (ВВР) + (Рыночная стоимость – Остаток по счету 98) (ПР)

При возникновении рассматриваемой в настоящем разделе ситуации следует учесть следующие операции:

1. Остаток, числящийся по кредиту счета 98 по данному виду имущества, будет представлять собой временную вычитаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового актива, и подлежащего отражению в бухгалтерском учете Общества в соответствии с требованиями ПБУ 18/02:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Остаток по счету 98 * Ставка налога на прибыль

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 17 из 81

Для определения временной вычитаемой разницы следует воспользоваться аналитическими данными по счету 98/Соответствующий вид имущества.

2. Разница между рыночной стоимостью безвозмездно полученного имущества и остатком по счету 98 по этому имуществу будет представлять собой постоянное налоговое обязательство, т.к. в бухгалтерском учете эта сумма уже не будет признана в следующих отчетных периодах (по причине признания в составе доходов предыдущих отчетных периодов):

$\text{ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001} = (\text{Рыночная стоимость безвозмездно полученного от учредителей имущества} - \text{Остаток по счету 98}) * \text{Ставка налога на прибыль}$

3. По мере признания доходов по безвозмездно полученному имуществу в бухгалтерском учете должна погашаться временная вычитаемая разница, что подлежит отражению в бухгалтерском учете Общества в соответствии с требованиями ПБУ 18/02:

$\text{Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09*} = \text{Признанные доходы в бухучете за отчетный (налоговый) период} * \text{Ставка налога на прибыль}$

2.1.2.10.2. Временные разницы

Получение имущества безвозмездно. Формирование отложенного налогового актива

В соответствии с требованиями налогового законодательства, в момент подписания акта безвозмездной передачи имущества одаряемая сторона (Общество) должна включить в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль рыночную стоимость получаемого имущества.

В бухгалтерском учете в момент получения формируются доходы будущих периодов, что в момент получения имущества не оказывает влияния на финансовый результат.


При подписании акта о приемке безвозмездно получаемого имущества возникает временная вычитаемая разница, образующая отложенный налоговый актив:

$\text{ОНА Д09* К68-030.00.001} = \text{Рыночная стоимость безвозмездно полученного имущества за отчетный (налоговый) период} * \text{Ставка налога на прибыль}$

Погашение отложенного налогового актива

В момент признания в бухгалтерском учете доходов от безвозмездно полученного имущества (в соответствии с правилами учета) происходит погашение временной вычитаемой разницы:

$\text{Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09*} = \text{Признанные за отчетный (налоговый) период в бухгалтерском учете доходы по имуществу, полученному безвозмездно} * \text{Ставка налога на прибыль}$

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 18 из 81

2.1.2.11. Получение безвозмездно денежных средств

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» денежные средства, полученные безвозмездно, следует отражать по кредиту счета учета прочих доходов, Планом счетов Общества такие доходы предусмотрено отражать по кредиту счета 911*.

В соответствии с пунктом 8 статьи 250 НК РФ стоимость безвозмездно получаемого имущества должна быть учтена при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в составе внереализационных доходов.

При получении безвозмездно денежных средств не возникает ни постоянных, ни временных разниц, т.к. происходит одновременное отражение доходов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налогооблагаемой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.

2.1.2.11.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете доходов в виде безвозмездно полученных денежных средств от лиц, перечисленных в подпункте 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ, возникает постоянная разница, образующая постоянный налоговый актив:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Безвозмездно полученные денежные средства от лиц, указанных в подпункте 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль


2.1.2.11.2. Временные разницы

При отражении в бухгалтерском учете Общества доходов в виде безвозмездно полученных денежных средств временных разниц не возникает.

2.1.2.12. Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде

В соответствии со статьей 54 НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). Общество вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Таким образом, в целях бухгалтерского учета доходы прошлых лет отражаются в период их выявления, а в налоговом учете в периоде их возникновения.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 19 из 81

2.1.2.12.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете прибылей прошлых лет, период возникновения которых известен и по которым подана уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль за соответствующих период, возникает постоянная разница, образующая постоянный налоговый актив:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде и учитываемые для целей налогообложения прибыли в период возникновения дохода * Ставка налога на прибыль

2.1.2.12.2. Временные разницы

При отражении в бухгалтерском учете Общества доходов прошлых лет временные разницы не возникают.

2.1.2.13. Доходы в виде процентов, полученных из бюджета

Согласно пункту 12 статьи 251 НК РФ при определении налогооблагаемой базы не учитываются доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 176.1, 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда). Это проценты на сумму возвращенных налогоплательщику (Обществу) с нарушением сроков, установленных НК РФ:

- излишне уплаченных сумм налогов и сборов, пеней;
- излишне взысканных сумм налогов и сборов, пеней;
- несовременно возмещенных сумм налога на добавленную стоимость;
- сумм акциза, подлежащих возврату.

В бухгалтерском учете суммы таких процентов отражаются в составе прочих доходов.

2.1.2.13.1. Постоянные разницы


При отражении в бухгалтерском учете доходов в виде процентов, полученных из бюджета, возникает постоянная разница, образующая постоянный налоговый актив:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Проценты, полученные из бюджета в соответствии со ст. 78, 79, 176, 176.1, 203 НК РФ за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Для получения постоянной разницы следует воспользоваться кредитовым оборотом счета 91*.

2.1.2.13.2. Временные разницы

При отражении в бухгалтерском учете доходов в виде процентов, полученных из бюджета, временные разницы не возникают.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 20 из 81

2.2. Расходы

2.2.1. Расходы по обычным видам деятельности

2.2.1.1. Материальные расходы

2.2.1.1.1. Расходы по приобретению услуг стороннего пассажирского транспорта, не предусмотренные коллективным договором

Расходы по оплате услуг стороннего пассажирского транспорта, не предусмотренные коллективными и трудовыми договорами, не могут быть учтены при налогообложении прибыли на основании пункта 26 статьи 270 НК РФ.

Для целей бухгалтерского учета такие расходы учитываются на основании представленных первичных документов в полном объеме в составе расходов от обычных видов деятельности.

2.2.1.1.1.1. Постоянные разницы

Расходы по оплате услуг стороннего пассажирского транспорта, не предусмотренные коллективными и трудовыми договорами, представляют собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы по приобретению услуг стороннего пассажирского транспорта, не предусмотренные колдоговором за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.1.1.2. Временные разницы

При отражении в бухгалтерском учете расходов по приобретению услуг стороннего пассажирского транспорта, не предусмотренных колдоговором, временных разниц не возникает.

2.2.1.1.2. Расходы на списание материальных ценностей, ранее полученных безвозмездно, на расходы от обычных видов деятельности


2.2.1.1.2.1. Постоянные разницы

Материальные ценности (материалы, товары, нематериальные активы, основные средства, при получении которых не был уплачен налог на прибыль), полученные безвозмездно, по мере их использования будут отнесены в состав расходов Общества (себестоимость или в состав прочих расходов). Таким образом, при списании стоимость таких материальных ценностей будет участвовать при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), без каких-либо ограничений в полном объеме.

Для целей налогового учета стоимость ранее полученных безвозмездно материальных ценностей, (амортизируемого имущества при условии неуплаты налога на прибыль при его получении) не может быть учтена при налогообложении прибыли в составе расходов. Основание – положения о формировании стоимости материалов, основных средств и нематериальных активов для целей налогообложения (статьи 254, 257 НК РФ).

Исключением является стоимость основных средств, полученных безвозмездно и перенесенных на расходы в виде амортизационных отчислений. При этом с рыночной стоимости таких основных средств должен быть уплачен налог на прибыль в момент их безвозмездного получения.

Так как расходы в виде стоимости ранее полученных безвозмездно материальных ценностей не учитываются при налогообложении прибыли,

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 21 из 81

но учитываются при определении финансового результата в бухгалтерском учете, на основании пункта 4 ПБУ 18/02 следует определить постоянную разницу, исчислить и отразить в бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Стоимость материалов, товаров, ранее полученных безвозмездно и отнесенных на расходы для целей бухгалтерского учета за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.1.2.2. Временные разницы

Временные разницы по операциям, связанным со списанием на расходы материальных ценностей, ранее полученных безвозмездно, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.2. Расходы на оплату труда

2.2.1.2.1. Оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков (сверх предусмотренных действующим законодательством)

2.2.1.2.1.1. Постоянные разницы

В соответствии с пунктом 24 статьи 270 НК РФ расходы на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков (сверх предусмотренных действующим законодательством) работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей, не учитываются при исчислении налога на прибыль.

В бухгалтерском учете расходы на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору следует учитывать в полном объеме в составе расходов от обычных видов деятельности.

Указанное обстоятельство формирует постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков (сверх предусмотренных действующим законодательством) за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.2.1.2. Временные разницы

Временные разницы по операциям, связанным со списанием на расходы сумм, дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков (сверх предусмотренных действующим законодательством), в бухгалтерском учете Общества не возникают.


2.2.1.2.2. Выплата материальной помощи

В соответствии с пунктом 23 статьи 270 НК РФ расходы в виде сумм материальной помощи работникам не учитываются при определении налогооблагаемой прибыли.

В бухгалтерском учете Общества расходы на выплату материальной помощи учитываются в составе расходов в полном объеме.

2.2.1.2.2.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете расходов на выплату материальной помощи возникает постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство:

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 22 из 81

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на выплату материальной помощи за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.2.2.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов на выплату материальной помощи в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.2.3. Выплата вознаграждений, не предусмотренных трудовым договором

В соответствии с пунктом 21 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов). Таким образом, выплаты, произведенные работникам, связанные с режимом работы и условиями труда, но не предусмотренные трудовыми договорами, не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

В бухгалтерском учете такие расходы учитываются в составе расходов от обычных видов деятельности в полном объеме.

2.2.1.2.3.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете расходов на выплату вознаграждений, не предусмотренных трудовым договором, возникают постоянные разницы, образующие постоянное налоговое обязательство:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на выплату вознаграждений, не предусмотренных трудовым договором за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.2.3.2. Временные разницы

Временные разницы при учете расходов на выплату вознаграждений, не предусмотренных трудовым договором, в бухгалтерском учете Общества не возникают.


2.2.1.2.4. Бесплатное питание ЛПС

В соответствии с подпунктом 13 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, для целей налогообложения относятся расходы на рацион питания экипажей воздушных судов (ЛПС).

Расходы на бесплатное питание экипажей предусмотрены коллективным договором и являются для Общества расходами по обычным видам деятельности. Так как в целях бухгалтерского и налогового учета такие расходы учитываются в полном объеме, то постоянные и временные разницы по данным операциям не возникают.

2.2.1.2.5. Расходы на добровольное страхование, включаемые в состав расходов на оплату труда

Порядок и размер признания расходов на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) для целей налогообложения прибыли установлены пунктом 16 статьи 255 и пунктом 6 статьи 272 НК РФ.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 23 из 81

В соответствии с положениями НК РФ расходы на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) принимаются в пределах норм. Установленные законодательством нормы приведены в таблице 2.

Таблица 2

Вид добровольного страхования	Норматив
Расходы на долгосрочное страхование жизни работников, пенсионное страхование или негосударственное пенсионное обеспечение	12 процентов от суммы расходов на оплату труда
Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников	6 процентов от суммы расходов на оплату труда
Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты им трудоспособности	15 000 рублей в год, рассчитанных как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников

Расходы на страхование, превышающие установленные ограничения, для целей налогообложения прибыли не принимаются (пункт 6 и пункт 7 статьи 270 НК РФ).

В бухгалтерском учете расходы на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) учитываются в полном объеме в составе расходов от обычных видов деятельности.

2.2.1.2.5.1. Постоянные разницы

Нормируемые расходы

Сумма отраженных в бухгалтерском учете сверхнормативных расходов на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) представляет собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:


ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Сумма расходов на добровольное страхование сверх установленных налоговым законодательством норм за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Расходы на добровольное страхование, не учитываемые для налогообложения по причине несоответствия требованиям НК РФ

Для того чтобы расходы на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) в пределах норм могли быть учтены для целей налогообложения, необходимо соблюсти ряд условий, которые приведены в пункте 16 статьи 255 НК РФ:

наличие лицензии у страховой организации (НПФ);

срок, на который заключаются договоры долгосрочного страхования жизни, может быть не менее 5 лет, заключен с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности. Кроме того,

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 24 из 81

по таким договорам в течение этих 5 лет не может производиться страховых выплат, за исключением выплат в случае наступления смерти застрахованного лица;

выплата пенсий по договорам пенсионного страхования должна предусматривать выплату только при наступлении у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление государственной пенсии;

договор медицинского страхования, предусматривающего оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, должен быть заключен на срок не менее одного года;

в случае внесения изменений в условия договора страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников), если в результате таких изменений условия договора перестают соответствовать требованиям настоящего пункта или в случае расторжения указанных договоров в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников) взносы работодателя по таким договорам в отношении соответствующих работников, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с даты внесения таких изменений в условия указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров либо их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, то есть чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами).

При невыполнении вышеперечисленных условий расходы на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) не могут быть учтены для целей налогообложения в составе расходов на оплату труда.

В бухгалтерском учете подобные расходы следует отражать в составе расходов от обычных видов деятельности без каких либо ограничений.

При отнесении в состав расходов в бухгалтерском учете взносов на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение), не отвечающих требованиям пункта 16 статьи 255 НК РФ, возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства:


ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на добровольное страхование, не учитываемое при исчислении прибыли за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.2.6. Взносы на уставную деятельность негосударственного пенсионного фонда

2.2.1.2.6.1. Постоянные разницы

В составе расходов по обычным видам деятельности Общество учитывает расходы в виде взносов на уставную деятельность негосударственного пенсионного фонда.

Уплата взносов на уставную деятельность негосударственного пенсионного фонда не связана с производственной деятельностью Общества, не является условием осуществления деятельности и на основании подпункта 29 пункта 1 статьи 264, пункта 1 статьи 252 и пункта 15 статьи 270 НК РФ не может быть учтена в составе расходов на реализацию.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 25 из 81

Сумма взносов на уставную деятельность пенсионного фонда образует постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Взносы на уставную деятельность негосударственного пенсионного фонда за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.2.6.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении в составе расходов от обычных видов деятельности взносов на уставную деятельность пенсионного фонда в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.3. Суммы начисленной амортизации

На балансе Общества имеются объекты амортизируемого имущества (основные средства и нематериальные активы), операции с которыми образуют практически все виды постоянных и временных разниц. Учет этих разниц в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 обязателен, т.к. правильная квалификация разницы (постоянная или временная) и определение ее суммы влечет за собой отражение в бухгалтерском учете соответствующего актива или обязательства. Правильное отражение в бухгалтерском учете и отчетности постоянных налоговых активов и обязательств или отложенных налоговых активов и обязательств – залог достоверности бухгалтерской отчетности, информирование заинтересованных пользователей о суммах, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов.

2.2.1.3.1. Основные средства

Ниже приведены основные операции (и виды основных средств), которые являются причиной образования временных и постоянных разниц, требующих учета в соответствии с требованиями ПБУ 18/02:

основные средства, введенные в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ (01.01.02);

основные средства, приобретенные за счет средств бюджетного целевого финансирования;

основные средства, полученные безвозмездно;

безвозмездное получение основных средств от лиц, указанных в подпункте 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ;

основные средства, передаваемые по договорам в безвозмездное пользование;

разные способы начисления амортизации для бухгалтерского и налогового учета;

применение разных сроков использования для бухгалтерского и налогового учета;


основные средства, полученные по договору лизинга и учитываемые в соответствии с договором на балансе ОАО «Аэрофлот»;

реализация основных средств с налоговым убытком;

передача права собственности на основные средства на безвозмездной основе;

прочие объекты и операции с ними.

Для того чтобы правильно квалифицировать разницы, возникающие по объектам основных средств, следует произвести анализ первоначальной стоимости объектов основных средств и определить, к какому типу разницы будет относиться

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 26 из 81

возникновение различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) по той или иной операции с объектом. Соответствующие итоговые данные по аналитическим регистрам будут являться постоянными или временными разнициами. На основании имеющихся данных о постоянных (временных) разнициах следует определить размер постоянного налогового актива (обязательства) или отложенного налогового актива (обязательства), а также его погашения (списания) за отчетный (налоговый) период.


Если операция начисления амортизации по объекту основных средств не оказывает влияния на различие величины бухгалтерской прибыли (убытка) от величины налогооблагаемой прибыли (убытка), объект учета постоянных (временных) разниц отсутствует и включение в аналитические регистры по учету разниц в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 стоимости объекта основных средств не требуется. Данные бухгалтерского учета в виде амортизационных отчислений по объекту, соответственно, корректировке для целей налогообложения и выполнения требований ПБУ 18/02 не подлежат.

Алгоритм выявления и классификации объектов, операций с которыми в результате приведут к возникновению постоянных и временных разниц

Проанализировать стоимость каждого объекта амортизируемого имущества, определить, будет ли расход в виде амортизации по данному объекту в отчетном периоде оказывать влияние на отличие бухгалтерской прибыли (убытка) от налогооблагаемой прибыли (убытка). На основании классификации, приведенной в таблице 3, необходимо присвоить объекту амортизируемого имущества тип разницы, которая возникает в результате начисления амортизации по данному имуществу. Классифицированные объекты следует разнести по группам.

Таблица 3


Классификация разницы. Группа	Наименование актива (обязательства)	Основной признак группы
Временная вычитаемая разница (ВВР)	Отложенный налоговый актив (ОНА)	Суммы расходов в виде амортизации принимаются для целей налогообложения, но позднее, чем они будут приняты в составе расходов в виде амортизации для целей бухгалтерского учета
Временная налогооблагаемая разница (ВНР)	Отложенное налоговое обязательство (ОНО)	Суммы расходов в виде амортизации принимаются для целей налогообложения, но раньше, чем они будут приняты в составе расходов в виде амортизации для целей бухгалтерского учета
Постоянная разница (ПНО)	Постоянное налоговое обязательство	Суммы расходов в виде амортизации учитываются в бухгалтерском учете, но не уменьшают налогооблагаемую прибыль
Постоянная разница (ПНА)	Постоянный налоговый актив	Суммы расходов в виде амортизации учитываются для целей налогообложения, но не подлежат отражению для целей бухгалтерского учета

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 27 из 81

В таблице 4 представлена информация о видах объектов, которые формируют тот или иной вид разницы для Общества.

Таблица 4

Группа	Виды объектов амортизируемого имущества
ВВР	По объектам основных средств установлены разные сроки полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете (срок использования для целей бухгалтерского учета менее, чем срок, установленный в налоговом учете, а также это объекты 11 налоговой группы)
ВНР	<p>По объектам основных средств установлены разные сроки полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете (срок использования для целей бухгалтерского учета больше, чем срок, установленный в налоговом учете).</p> <p>Основные средства, введенные в эксплуатацию до 01.01.2002 (оставшийся срок которых по состоянию на 01.01.2002 в соответствии со сроком, установленным в соответствии с Классификацией основных средств от 01.01.2002 № 1 (пункт 1 статьи 322 НК РФ) меньше срока, оставшегося для целей бухгалтерского учета).</p> <p>Включение в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей–седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ</p>
ПНО	<p>Основные средства, стоимость которых списана в базу переходного периода по состоянию на 01.01.2002 (подпункт 3 пункта 2 статьи 10 Федерального закона 110-ФЗ).</p> <p>Основные средства, остаточная стоимость которых для целей налогообложения на 01.01.2003 равна 0 рублей (основные средства, стоимость которых для целей налогообложения была самортизирована окончательно в 2002 году).</p> <p>Объекты основных средств, приобретенные за счет бюджетного целевого финансирования, стоимость которых в виде амортизационных отчислений не учитывается при налогообложении прибыли на основании подпункта 3 пункта 2 статьи 256 НК РФ.</p> <p>Основные средства, не используемые для извлечения доходов, стоимость которых в виде амортизационных отчислений не принимается для целей налогообложения по причине несоответствия критериям, установленным пунктом 1 статьи 256 и статьи 272 НК РФ для признания расходов на реализацию.</p> <p>Основные средства, переданные по договорам в безвозмездное пользование, стоимость которых в виде амортизационных отчислений</p>

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 28 из 81


Группа	Виды объектов амортизируемого имущества
	<p>не принимается для целей налогообложения на основании пункта 3 статьи 256 НК РФ.</p> <p>Сумма дооценки объекта до рыночной стоимости (переоценка в соответствии с пунктом 15 ПБУ 6/01), производимой после 01.01.2002 (с учетом положений статьи 257 НК РФ), на основании пункта 1 статьи 257 НК РФ не учитываемая для целей налогообложения в виде амортизационных отчислений.</p> <p>Дооценка объекта ОС, приобретенного за иностранную валюту, в бухгалтерском учете на момент постановки на учет.</p> <p>Суммы сверхнормативных командировочных, суммы НДС, включенного в стоимость ОС по данным бухучета по причине невозможности предъявления его бюджету (кроме случаев, указанных в статье 170 НК РФ) и прочие расходы, не учитываемые в виде амортизационных отчислений для целей налогообложения, но включенные в стоимость объекта ОС для целей бухгалтерского учета</p>
ПНА	<p>Сумма уценки объекта до рыночной стоимости (переоценка в соответствии с пунктом 15 ПБУ 6/01), на основании пункта 1 статьи 257 НК РФ не учитываемая в виде амортизационных отчислений для целей налогообложения.</p> <p>Уценка объекта ОС, приобретенного за иностранную валюту, в бухгалтерском учете на момент постановки на учет.</p> <p>Объекты основных средств, остаточная стоимость которых для целей бухгалтерского учета на 01.01.2003 равна 0 рублей. Это, например, объекты, которые полностью самортизировались для целей бухгалтерского учета в 2002 году. Таким образом, амортизация с 2003 года начисляется только для целей налогового учета</p>

2.2.1.3.1.1. Постоянные разницы

Постоянные разницы, приводящие к образованию постоянного налогового обязательства

Постоянные разницы, приводящие к образованию постоянного налогового обязательства, будут возникать по объектам основных средств, стоимость (часть стоимости) которых в виде амортизационных отчислений не принимается для целей налогообложения в составе расходов. В бухгалтерском учете происходит начисление амортизации по данным объектам, а для целей налогообложения эта амортизация не принимается. Перечень объектов применительно к учетным данным Общества приведен в таблице 4. Таким образом, финансовый результат по данным бухгалтерского учета будет отличаться от налогооблагаемой прибыли (убытка) отчетного периода.

Стоимость (часть стоимости) основных средств, отражаемая в составе расходов в виде амортизации для целей бухгалтерского учета, но не принимаемая при налогообложении прибыли, представляет собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 29 из 81

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расход в виде амортизации по основным средствам, не принимаемый для целей налогообложения за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Постоянные разницы, приводящие к образованию постоянного налогового актива

Постоянные разницы, приводящие к образованию постоянного налогового актива, будут возникать по объектам, стоимость (часть стоимости) которых в виде амортизационных отчислений не отражается в бухгалтерском учете, но может быть принята для целей налогообложения в составе расходов. Перечень объектов приведен в таблице 4.

Стоимость (часть стоимости) основных средств, отражаемая в составе расходов в виде амортизации для целей налогообложения, но не учитываемая в бухгалтерском учете, представляет собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Расход в виде амортизации по основным средствам, не отражаемый в бухгалтерском учете за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Учет постоянного налогового актива с разницы между суммами расходов в виде бухгалтерской и налоговой амортизации, возникшей в 2002 году

По основным средствам, введенным в эксплуатацию до 2002 года, может возникнуть следующая ситуация. Основное средство для целей бухгалтерского учета самортизировано полностью, отложенный налоговый актив по этому основному средству погашен в полном объеме (если ОНА формировался), а налоговая амортизация по основному средству тем не менее продолжает начисляться.


Связано это с тем, что разница между бухгалтерской и налоговой амортизацией, возникшая в 2002 году, не нашла отражение в виде отложенного актива по причине отказа Общества от формирования входного сальдо по отложенным активам и обязательствам на начало 2003 года.

С момента полного погашения суммы временной вычитаемой разницы до момента полного погашения стоимости объекта основных средств в налоговом учете (или его выбытия) в бухгалтерском учете следует учитывать постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Превышение сумм расхода в виде бухгалтерской амортизации над суммами расхода в виде налоговой амортизации, возникшей в 2002 году, за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Учет постоянного налогового обязательства с разницы между суммами расходов в виде налоговой и бухгалтерской амортизации, возникшей в 2002 году

По основным средствам, введенным в эксплуатацию до 2002 года, может возникнуть следующая ситуация. Основное средство для целей налогового учета самортизировано полностью, отложенное налоговое обязательство погашено в полном объеме (если ОНО формировалось), а бухгалтерская амортизация по основному средству, тем не менее, продолжает начисляться.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 30 из 81

Связано это с тем, что разница между суммами расхода в виде налоговой и бухгалтерской амортизацией, возникшая в 2002 году, не нашла отражение в виде отложенного налогового обязательства по причине отказа Общества от формирования входного сальдо по отложенным активам и обязательствам на начало 2003 года.

С момента полного погашения суммы временной налогооблагаемой разницы до момента полного погашения стоимости объекта основных средств в бухгалтерском учете (или его выбытия) в бухгалтерском учете следует учитывать постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Превышение сумм расхода в виде налоговой амортизации над суммами расхода в виде бухгалтерской амортизации, возникшей в 2002 году, за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.3.1.2. Временные разницы

Временные разницы по операциям начисления амортизации по основным средствам будут возникать в случаях, когда суммы расходов в виде амортизации для целей налогообложения (бухгалтерского учета) будут признаны позднее, чем суммы расходов в виде амортизации в бухгалтерском учете (налоговом учете).

Временные разницы, образующие отложенные налоговые активы (ОНА), и их погашение


Временные вычитаемые разницы (ВВР), приводящие к образованию отложенного налогового актива, будут возникать в случаях, когда расходы в виде амортизации по основным средствам будут приняты для целей налогообложения позднее, чем в расходы в виде амортизации будут приняты в бухгалтерском учете.

Например, срок использования объекта основных средств для целей бухгалтерского учета меньше, чем срок, установленный для налогового учета. Это означает, что до момента полного погашения стоимости основного средства в бухгалтерском учете суммы расхода в виде амортизации по данным бухгалтерского учета будут больше сумм расхода в виде амортизации, принимаемых для целей налогообложения. В случае превышения сумм расхода в виде бухгалтерской амортизации над суммами расхода в виде налоговой амортизации следует выявлять временные вычитаемые разницы и отражать отложенные налоговые активы в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Начиная с момента полного погашения стоимости основного средства в бухгалтерском учете до полного погашения стоимости основного средства в налоговом учете, расходы в виде амортизации для целей налогового учета будут, соответственно, больше расходов в виде амортизации, отражаемых в бухгалтерском учете.

На эти суммы также требуется корректировка бухгалтерской прибыли (убытка) до размера налогооблагаемой прибыли (убытка) в соответствии с положениями ПБУ 18/02. Источником корректировки будет являться погашение временных вычитаемых разниц.

Таким образом, временные вычитаемые разницы (ВВР), приводящие к образованию отложенного налогового актива, могут возникать по операциям начисления амортизации в том случае, когда сумма амортизации по данным бухгалтерского учета будет больше амортизации, принимаемой для целей

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 31 из 81

налогообложения, и эта разница в следующих отчетных периодах повлияет на налогооблагаемую прибыль в сторону ее уменьшения.

Образование временной вычитаемой разницы

Превышение сумм расхода в виде бухгалтерской амортизации по основному средству над суммами расхода в виде амортизации, принимаемыми по этому основному средству в налоговом учете, представляет собой временную вычитаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового актива:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Разница между суммами расхода в виде бухгалтерской амортизации и суммами расхода в виде налоговой амортизации за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной вычитаемой разницы

Начиная с момента, когда основное средство полностью перенесет свою стоимость на расходы посредством начисления амортизации по данным бухгалтерского учета, основное средство будет продолжать амортизироваться для целей налогового учета. Сумма налоговой амортизации, возникающая с момента полного погашения стоимости основного средства в бухгалтерском учете, будет представлять собой погашение временной вычитаемой разницы.

Следует учесть погашение отложенного налогового актива:


Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Налоговая амортизация по основному средству с момента полного погашения стоимости объекта в бухгалтерском учете за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Временные разницы, образующие отложенные налоговые обязательства (ОНО), и их погашение

Временные налогооблагаемые разницы (ВНР), приводящие к образованию отложенного налогового обязательства, будут возникать в случаях, когда суммы расходов в виде амортизации по основным средствам будут приняты для целей бухгалтерского учета позднее, чем суммы расходов в виде амортизации в налоговом учете.

Например, срок использования объекта основных средств для целей налогового учета меньше, чем срок, установленный для целей бухгалтерского учета. Это означает, что до момента погашения стоимости основного средства в налоговом учете суммы расхода в виде амортизации, принимаемые при налогообложении прибыли, будут больше расхода в виде сумм амортизации, принимаемых для бухгалтерского учета. В случае превышения сумм расхода в виде налоговой амортизации над суммами расхода в виде бухгалтерской амортизации следует выявлять временные налогооблагаемые разницы и отражать отложенные налоговые обязательства в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Начиная с момента полного погашения стоимости основного средства в налоговом учете до полного погашения стоимости основного средства в бухгалтерском учете, расходы в виде амортизации для целей бухгалтерского учета

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 32 из 81

будут, соответственно, больше расходов в виде амортизации, отражаемых в налоговом учете.

На эти суммы также требуется корректировка налогооблагаемой прибыли (убытка) до размера бухгалтерской прибыли (убытка) в соответствии с положениями ПБУ 18/02. Источником корректировки будет являться погашение временной налогооблагаемой разницы.

Таким образом, временные налогооблагаемые разницы (ВНР), приводящие к образованию отложенного налогового обязательства, могут возникать по операциям начисления амортизации в том случае, когда сумма расхода в виде амортизации по данным налогового учета будет больше суммы расхода в виде амортизации, принимаемой для целей бухгалтерского учета, и эта разница в следующих отчетных периодах повлияет на налогооблагаемую прибыль в сторону ее увеличения.

Образование временной налогооблагаемой разницы

Превышение сумм расхода в виде налоговой амортизации по основному средству над суммами расхода в виде амортизации, принимаемыми по этому основному средству в бухгалтерском учете, представляет собой временную налогооблагаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового обязательства:

ОНО Д68-030.00.001 К77* = Разница между суммами расхода в виде налоговой амортизации и суммами расхода в виде бухгалтерской амортизации по основным средствам за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной налогооблагаемой разницы

Начиная с момента, когда основное средство полностью перенесет свою стоимость на расходы от реализации посредством начисления амортизации по данным налогового учета, основное средство будет продолжать амортизироваться для целей бухгалтерского учета. Сумма бухгалтерской амортизации, возникающая с момента полного погашения стоимости основного средства в налоговом учете, будет представлять собой погашение временной налогооблагаемой разницы.

Следует учесть погашение отложенного налогового обязательства:

Погашение ОНО Д77* К68-030.00.001 = Бухгалтерская амортизация по основному средству с момента полного погашения стоимости объекта в налоговом учете за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль


2.2.1.3.2. Нематериальные активы

Ниже приведены основные операции (и виды нематериальных активов), которые являются причиной образования временных и постоянных разниц, требующих учета в соответствии с требованиями ПБУ 18/02:

нематериальные активы, приобретенные за счет средств бюджетного целевого финансирования;

нематериальные активы, полученные безвозмездно;

безвозмездное получение нематериальных активов от лиц, указанных в подпункте 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ;

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 33 из 81

нематериальные активы, переданные по договорам в безвозмездное пользование;

разные способы начисления амортизации для бухгалтерского и налогового учета;

применение разных сроков использования объектов нематериальных активов для целей бухгалтерского и налогового учета;

реализация нематериальных активов с налоговым убытком;

передача права собственности на нематериальные активы на безвозмездной основе;

прочие нематериальные активы и операции с ними.

Для того чтобы правильно квалифицировать разницы, возникающие по объектам нематериальных активов, следует произвести анализ первоначальной стоимости имеющихся объектов нематериальных активов и определить, к какому типу разницы будет относиться возникновение различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) по той или иной операции с объектом. На основании проведенного анализа стоимостную оценку объектов нематериальных активов следует включить в «свой» аналитический регистр по учету разниц в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 по объектно. Соответствующие итоговые данные по аналитическим регистрам будут являться постоянными или временными разнищами. На основании имеющихся данных о постоянных (временных) разнищах следует определить размер постоянного налогового актива (обязательства) или отложенного налогового актива (обязательства), а также его погашения.

Если операция начисления амортизации по объекту нематериальных активов не оказывает влияния на различие величины бухгалтерской прибыли (убытка) от величины налогооблагаемой прибыли (убытка), объект учета постоянных (временных) разниц отсутствует и включение в перечисленные аналитические регистры стоимости объекта нематериальных активов не требуется. Данные бухгалтерского учета в виде амортизационных отчислений по объекту, соответственно, корректировке для целей налогообложения и выполнения требований ПБУ 18/02 не подлежат.

Алгоритм выявления и классификации объектов, операции с которыми в результате приведут к возникновению постоянных и временных разниц

Проанализировать стоимость каждого объекта нематериальных активов. Определить, будет ли расход в виде амортизации по данному объекту нематериальных активов в отчетном периоде оказывать влияние на отличие бухгалтерской прибыли (убытка) от налогооблагаемой прибыли (убытка). На основании классификации, приведенной в таблице 5, необходимо присвоить объекту нематериальных активов тип разницы, который возникает в результате операции с этим объектом. Классифицированные объекты следует разнести по группам.


 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 34 из 81


Таблица 5

Классификация разницы. Группа	Наименование актива (обязательства)	Основной признак группы
Временная вычитаемая разница (ВВР)	Отложенный налоговый актив (ОНА)	Суммы расходов в виде амортизации принимаются для целей налогообложения, но позднее, чем они будут приняты в составе расходов в виде амортизации для целей бухгалтерского учета
Временная налогооблагаемая разница (ВНР)	Отложенное налоговое обязательство (ОНО)	Суммы расходов в виде амортизации принимаются для целей налогообложения, но раньше, чем они будут приняты в составе расходов в виде амортизации для целей бухгалтерского учета
Постоянная разница (ПНО)	Постоянное налоговое обязательство	Суммы расходов в виде амортизации учитываются в бухгалтерском учете, но не уменьшают налогооблагаемую прибыль

В таблице 6 представлена информация о видах объектов нематериальных активов, которые формируют тот или иной вид разницы для Общества.

Таблица 6

Группа	Виды объектов амортизируемого имущества
ВВР	По объектам нематериальных активов установлены разные сроки полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете (срок использования для целей бухгалтерского учета менее, чем срок, установленный в налоговом учете)
ВНР	По объектам нематериальных активов установлены разные сроки полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете (срок использования для целей бухгалтерского учета больше, чем срок, установленный в налоговом учете)
ПНО	<p>Нематериальные активы, стоимость которых списана в базу переходного периода по состоянию на 01.01.2002 (подпункт 3 пункта 2 статьи 10 Федерального закона 110-ФЗ).</p> <p>Объекты нематериальных активов, приобретенные за счет бюджетного целевого финансирования, стоимость которых в виде амортизационных отчислений не учитывается при налогообложении прибыли на основании подпункт 3 пункта 2 статьи 256 НК РФ.</p> <p>Нематериальные активы непроизводственного назначения (не используемые для извлечения доходов), стоимость которых в виде амортизационных отчислений не принимается для целей налогообложения по причине несоответствия критериям, установленным пунктом 1 статьи 256 и статьей 272 НК РФ для признания расходов на реализацию.</p> <p>Прочие объекты нематериальных активов, стоимость которых в виде амортизационных отчислений не принимается при налогообложении прибыли.</p>

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 35 из 81

2.2.1.3.2.1. Постоянные разницы

Постоянные разницы, приводящие к образованию постоянного налогового обязательства

Постоянные разницы, приводящие к образованию постоянного налогового обязательства, будут возникать по объектам нематериальных активов, стоимость (часть стоимости) которых в виде амортизационных отчислений не принимается для целей налогообложения. В бухгалтерском учете происходит начисление амортизации по данным объектам, а для целей налогообложения эта амортизация не принимается. Перечень объектов применительно к учетным данным Общества приведен в таблице 6.

Стоимость (часть стоимости) нематериальных активов, отражаемая в составе расходов в виде амортизации для целей бухгалтерского учета, но не принимаемая при налогообложении прибыли, представляет собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расход в виде амортизации нематериальных активов, не принимаемый для целей налогообложения прибыли за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.3.2.2. Временные разницы

Временные разницы по операциям начисления амортизации по нематериальным активам будут возникать в случаях, когда амортизация нематериальных активов для целей налогообложения (бухгалтерского учета) будет признана позднее, чем в бухгалтерском учете (налогообложении).


Временные разницы, образующие отложенные налоговые активы (ОНА), и их погашение

Временные вычитаемые разницы (ВВР), приводящие к образованию отложенного налогового актива, будут возникать в случаях, когда расходы в виде амортизации по нематериальным активам будут приняты для целей налогообложения позднее, чем в бухгалтерском учете.

Например, срок использования объекта нематериальных активов для целей бухгалтерского учета меньше, чем срок, установленный для целей налогового учета. Это означает, что до момента полного погашения стоимости нематериального актива в бухгалтерском учете суммы расхода в виде амортизации по данным бухгалтерского учета будут больше сумм расхода в виде амортизации, принимаемых для целей налогообложения. В случае превышения сумм расхода в виде бухгалтерской амортизации над суммами расхода в виде налоговой амортизации следует выявлять временные вычитаемые разницы и отражать отложенные налоговые активы в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Начиная с момента полного погашения стоимости нематериального актива в бухгалтерском учете до полного погашения стоимости нематериального актива в налоговом учете, расходы в виде амортизации для целей налогового учета будут, соответственно, больше расходов в виде амортизации, отражаемых в бухгалтерском учете.

На эти суммы также требуется корректировка бухгалтерской прибыли (убытка) до размера налогооблагаемой прибыли (убытка) в соответствии с положениями ПБУ 18/02. Источником корректировки будет являться погашение временных вычитаемых разниц.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 36 из 81

Таким образом, временные вычитаемые разницы (ВВР), приводящие к образованию отложенного налогового актива, могут возникать по операциям начисления амортизации в том случае, когда сумма расхода в виде амортизации по данным бухгалтерского учета будет больше суммы расхода в виде амортизации, принимаемой для целей налогообложения, и эта разница в следующих отчетных периодах повлияет на налогооблагаемую прибыль в сторону ее уменьшения.

Образование временной вычитаемой разницы

Превышение сумм расхода в виде бухгалтерской амортизации по нематериальному активу над суммами расхода в виде амортизации, принимаемыми по нематериальному активу в налоговом учете, представляет собой временную вычитаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового актива:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Разница между суммами расхода в виде бухгалтерской амортизации и суммами расхода в виде налоговой амортизации по нематериальным активам за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной вычитаемой разницы

Начиная с момента, когда нематериальный актив полностью перенесет свою стоимость на расходы от реализации посредством начисления амортизации по данным бухгалтерского учета, нематериальный актив будет продолжать амортизироваться для целей налогового учета. Сумма налоговой амортизации, возникающая с момента полного погашения стоимости нематериального актива в бухгалтерском учете, будет представлять собой погашение временной вычитаемой разницы.


Следует учесть погашение временной вычитаемой разницы:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Налоговая амортизация по нематериальному активу с момента полного погашения стоимости объекта в бухгалтерском учете за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Временные разницы, образующие отложенные налоговые обязательства (ОНО), и их погашение

Временные налогооблагаемые разницы (ВНР), приводящие к образованию отложенного налогового обязательства, будут возникать в случаях, когда расходы в виде амортизации по нематериальным активам будут приняты для целей бухгалтерского учета позднее, чем в налоговом учете.

Например, срок использования объекта нематериальных активов для целей налогового учета меньше, чем срок, установленный для данных бухгалтерского учета. Это означает, что до момента погашения стоимости нематериального актива в налоговом учете суммы расходов в виде амортизации, принимаемые при налогообложении прибыли, будут больше сумм расхода в виде амортизации, принимаемых для бухгалтерского учета. В случае превышения сумм расходов в виде налоговой амортизации над суммами расхода в виде бухгалтерской амортизации следует выявлять временные налогооблагаемые разницы и отражать отложенные налоговые обязательства в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 37 из 81

Начиная с момента полного погашения стоимости нематериального актива в налоговом учете до полного погашения стоимости нематериального актива в бухгалтерском учете, расходы в виде амортизации для целей бухгалтерского учета будут, соответственно, больше расходов в виде амортизации, отражаемых в налоговом учете.

На эти суммы также требуется корректировка налогооблагаемой прибыли (убытка) до размера бухгалтерской прибыли (убытка) в соответствии с положениями ПБУ 18/02. Источником корректировки будут являться отложенные налоговые обязательства.

Таким образом, временные налогооблагаемые разницы (ВНР), приводящие к образованию отложенного налогового обязательства, могут возникать по операциям начисления амортизации в том случае, когда сумма расхода в виде амортизации по данным налогового учета будет больше суммы расхода в виде амортизации, принимаемой для целей бухгалтерского учета, и эта разница в следующих отчетных периодах повлияет на налогооблагаемую прибыль в сторону ее увеличения.

Образование временной налогооблагаемой разницы

Превышение расхода в виде сумм налоговой амортизации по нематериальному активу над суммами расхода в виде амортизации, принимаемыми по этому нематериальному активу в бухгалтерском учете, представляют собой временную налогооблагаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового обязательства:

ОНО Д68-030.00.001 К77* = Разница между суммами расхода в виде налоговой амортизации и суммами расхода в виде бухгалтерской амортизации по нематериальным активам за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной налогооблагаемой разницы

Начиная с момента, когда нематериальный актив полностью перенесет свою стоимость на расходы от реализации посредством начисления амортизации по данным налогового учета, нематериальный актив будет продолжать амортизироваться для целей бухгалтерского учета. Сумма бухгалтерской амортизации, возникающая с момента полного погашения стоимости нематериального актива в налоговом учете, будет представлять собой погашение временной налогооблагаемой разницы.

Следует учесть погашение временной налогооблагаемой разницы:


Погашение ОНО Д77* К68-030.00.001 = Бухгалтерская амортизация по нематериальному активу с момента полного погашения стоимости объекта в налоговом учете за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.4. Прочие расходы, связанные с реализацией

2.2.1.4.1. Расходы на формирование резервов предстоящих расходов

В соответствии с положениями приказа об Учетной политике (для целей бухгалтерского учета) в течение текущего отчетного года создаются резервы предстоящих расходов по следующим статьям:

1. Сбор за безопасность воздушных судов.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 38 из 81

2. Взлет-посадка.
3. Аэронавигация на трассе.
4. Наземное обслуживание.
5. Аэронавигация в зоне аэродрома.

На конец года остатки по счетам предстоящих резервов остатка не имеют.

Положениями НК РФ создание резерва предстоящих расходов по расходам, перечисленным в пунктах 1–5, не предусмотрено. Такие расходы для целей налогообложения при выполнении условий, определенных статьей 252 НК РФ, следует учитывать в размере фактических затрат.

По причине различных правил признания расходов на формирование резервов предстоящих расходов бухгалтерском и налоговом учете возникают постоянные и временные разницы.

2.2.1.4.1.1. Постоянные разницы

В конце каждого отчетного периода следует сравнивать размер отчислений на резерв предстоящих расходов, отражаемый в бухгалтерском учете, и размер фактических расходов, подлежащий отражению в налоговом учете.

В том случае, если сумма фактических расходов в течение отчетного периода более зарезервированной суммы, то в сумме превышения фактических расходов над зарезервированными расходами возникнет постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Фактически осуществленные расходы сверх суммы созданного резерва в отчетном периоде * Ставка налога на прибыль

В конце года следует определить сумму излишне зарезервированных (недостаточно зарезервированных) сумм расходов в бухгалтерском учете и скорректировать счет учета резервов предстоящих расходов до нулевого остатка (пункт 69 Методических рекомендаций по учету основных средств от 13.10.2003 № 91н).


В том случае, если по окончании года выяснится, что сумма фактически понесенных расходов больше суммы созданного резерва, расходы Общества для целей бухгалтерского учета следует увеличить на сумму превышения фактически понесенных расходов над величиной созданного резерва путем доначисления суммы резерва.

Так как расходы в размере фактических затрат ранее уже были учтены для целей налогового учета, возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Доначисление сумм резервов предстоящих расходов в бухгалтерском учете в конце года на сумму превышения фактически понесенных расходов над величиной созданного резерва * Ставка налога на прибыль

2.2.1.4.1.2. Временные разницы

Возникновение временной вычитаемой разницы

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 39 из 81

В бухгалтерском учете Общества расходы на создание резерва предстоящих расходов находят отражение в составе расходов от обычных видов деятельности.

Расходы, которые подлежат резервированию в бухгалтерском учете, для целей налогообложения прибыли учитываются в размере фактических затрат.

По мере отражения в бухгалтерском учете расходов созданного резерва предстоящих расходов образуется временная вычитаемая разница, приводящая к образованию отложенного налогового актива:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Расходы на создание резерва предстоящих расходов в бухгалтерском учете за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной вычитаемой разницы

В соответствии со статьей 260 НК РФ, с положениями налоговой политики Общества расходы признаются для целей налогообложения в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

В бухгалтерском учете суммы фактически понесенных расходов, под которые был создан резерв предстоящих расходов, отражаются за счет ранее созданного резерва (Дебет счета 96*) и на финансовый результат в течение отчетного (налогового) периода не влияют.

Фактические расходы в пределах сумм созданного резерва представляют собой погашение временной вычитаемой разницы:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Фактически понесенные расходы (на основании первичных документов) в пределах сумм созданного резерва за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной вычитаемой разницы осуществляется за отчетный (налоговый) период по видам резервов, но не более суммы, отраженной в строке 1.


Погашение налогового актива производится в пределах остатка по соответствующему счету К09*. В том случае, если фактические расходы превышают сумму созданного резерва, возникает постоянная разница, порядок учета которой раскрыт в разделе 2.2.1.4.1.1.

В конце года следует определить размер излишне зарезервированных (недостаточно зарезервированных) сумм резервов предстоящих расходов в бухгалтерском учете и скорректировать сумму резерва (пункт 69 Методических рекомендаций по учету основных средств от 13.10.2003 № 91н).

Излишне зарезервированные суммы сторнируются методом красное сторно. На эту сумму будет погашен остаток отложенного налогового актива:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Сторнирована в бухгалтерском учете сумма неиспользованного резерва предстоящих расходов по окончании года * Ставка налога на прибыль

В результате по окончании года остаток по счету 09* «Отложенный налоговый актив», образованный в результате различия бухгалтерской и налогооблагаемой

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 40 из 81

прибыли по причине создания резерва предстоящих расходов в бухгалтерском учете, будет равен нулю.

2.2.1.4.2. Расходы на нотариальные услуги сверх утвержденных тарифов

2.2.1.4.2.1. Постоянные разницы

В соответствии с пунктом 39 статьи 270 НК РФ при определении налогооблагаемой базы не учитываются расходы в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке.

В бухгалтерском учете такие расходы учитываются в полном объеме в составе расходов от обычных видов деятельности.

При отражении в бухгалтерском учете расходов на нотариальные услуги сверх утвержденных тарифов возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на нотариальные услуги сверх утвержденных тарифов за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.4.2.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов на оплату нотариальных услуг сверх утвержденных тарифов в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.4.3. Расходы будущих периодов


Основные принципы отражения в бухгалтерском учете и отчетности расходов, относящихся к следующим отчетным периодам, сформулированы в пункте 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – Положение № 34), а также Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в редакции приказов Минфина России от 07.05.2003 № 38н, от 18.09.2006 № 115н, от 08.11.2010 № 142н).

Для целей бухгалтерского учета расходы будущих периодов – это затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

Такие затраты отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

В налоговом законодательстве понятие «Расходы будущих периодов» отсутствует. Статьей 272 НК РФ установлен порядок признания расходов от реализации для организаций, использующих метод начисления. Расходы для целей налогообложения признаются в том отчетном периоде, когда они возникают исходя из условий сделок.

В том случае, если осуществление расходов производится в соответствии с договорами, условиями которых установлены конкретные сроки возникновения таких расходов, то в налоговом учете такие расходы следует учитывать равномерно в течение срока, к которому они относятся. В данном случае постоянные и временные разницы не возникают.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 41 из 81

При указанных выше обстоятельствах будут возникать различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, которые подлежат учету в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

2.2.1.4.3.1 Временные разницы

Расходы, учтенные для целей налогообложения начиная с 2003 года

В случае возникновения различий между расходами для целей налогообложения и бухгалтерским учетом возникает временная налогооблагаемая разница, приводящая к образованию отложенного налогового обязательства:

ОНО Д68-030.00.001 К77* = Стоимость расходов будущих периодов, принимаемых для целей налогообложения единовременно, а для целей бухгалтерского учета в течение срока, установленного распорядительным документом по предприятию за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной налогооблагаемой разницы приведет к погашению отложенного налогового обязательства:

Погашение ОНО Д77* К68-030.00.001 = Отнесены на расходы от обычных видов деятельности в отчетном периоде расходы будущих периодов, приобретенные после 01.01.2003, учтенные для целей налогообложения в момент приобретения за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.4.4. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества и ответственности, принимаемые в целях налогообложения


Статьей 263 НК РФ определен состав расходов по страхованию имущества и ответственности:

обязательное страхование (установленное законодательством Российской Федерации), в состав расходов включается в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае отсутствия таких тарифов расходы включаются состав прочих расходов в размере фактических затрат;

добровольное имущественное страхование. При этом статьей 263 НК РФ оговорен закрытый перечень расходов на добровольное страхование.

Порядок признания расходов на страхование для целей налогообложения установлен главой 25 НК РФ. Так, пунктом 6 статьи 272 НК РФ установлено, что расходы по страхованию принимаются в том отчетном периоде, в котором в соответствии с условиями договора перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату взносов. Если по условиям договора страхования предусмотрена уплата страхового взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора, пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

Расходы на страхование имущества и ответственности для целей бухгалтерского учета учитываются Обществом в составе расходов в полном объеме при выполнении условий признания расходов в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации»

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 42 из 81

и в соответствии с принципом временной определенности, установленным пунктом 5 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Различные правила признания расходов на страхование в бухгалтерском и налоговом учете приводят к образованию временных и постоянных разниц и необходимости отражения (погашения) в бухгалтерском учете постоянных (временных) активов и обязательств в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации».

2.2.1.4.4.1. Постоянные разницы

Постоянные разницы по операциям, связанным с отражением в учете взносов по договорам страхования имущества и ответственности, принимаемым для целей налогообложения, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.4.4.2. Временные разницы

Отражение в бухгалтерском учете неоплаченных страховых премий

В соответствии со статьей 957 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) договор страхования, если в нем не предусмотрено иное, вступает в силу в момент уплаты страховой премии или первого ее взноса.

Отнесенные в состав расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете страховые взносы по договорам, вступающим в силу до уплаты страховых взносов, не могут быть учтены при налогообложении прибыли по причине не оплаты этих взносов. По мере оплаты страховые взносы будут учтены при налогообложении. Однако произойдет это в последующие отчетные (налоговые) периоды.

В том отчетном периоде, в котором неоплаченные страховые взносы учтены для целей бухгалтерского учета, следует определить временную вычитаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового актива:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Сумма неоплаченных страховых взносов, отнесенная в состав расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Отражение в налоговом учете страховых премий по мере их оплаты


По мере оплаты страховых премий появляется возможность учесть страховые взносы для целей налогообложения в составе прочих расходов. Так как страховые взносы для целей бухгалтерского учета ранее уже были отражены в составе расходов в прошлом отчетном периоде (периодах), в данном отчетном периоде возникает различие между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Указанное различие следует отразить как погашение временной вычитаемой разницы, приводящей к погашению отложенного налогового актива:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Оплачены страховые взносы, ранее учтенные в составе расходов в бухгалтерском учете (Сумма погашения временной вычитаемой разницы) за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.4.5. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества и ответственности, не принимаемые в целях налогообложения

Статьей 263 НК РФ предусмотрено, что в целях налогообложения принимаются расходы на обязательное страхование имущества и ответственности, а также расходы

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 43 из 81

на добровольное страхование имущества и ответственности по видам добровольного страхования, указанным в данной статье. Иные виды страхования в целях налогообложения не учитываются.

В бухгалтерском учете расходы на добровольное страхование учитываются в составе расходов без каких-либо ограничений, в размере фактических затрат.

2.2.1.4.5.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете расходов на страхование имущества и ответственности, которые на основании статьи 263 НК РФ не могут быть приняты для целей налогообложения, возникает различие между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Указанное различие представляет собой сумму постоянной разницы, приводящей к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на добровольное страхование имущества и ответственности, не учитываемые при налогообложении прибыли за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.4.5.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов на обязательное и добровольное страхование имущества и ответственности, не принимаемых в целях налогообложения, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.4.6. Расходы на выплату подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации

На основании пункта 37 статьи 270 НК РФ при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации.

В бухгалтерском учете подъемные учитываются в полном объеме.

2.2.1.4.6.1. Постоянные разницы

Расходы на выплату подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации, будут являться постоянной разницей, приводящей к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на выплату подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль


2.2.1.4.6.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов на выплату подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.4.7. Представительские расходы

В соответствии с пунктом 2 статьи 264 НК РФ представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов для целей налогообложения в размере, не превышающем 4 процента от расходов на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

В бухгалтерском учете произведенные расходы учитываются в составе расходов в полном объеме, без каких-либо ограничений.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 44 из 81

2.2.1.4.7.1. Постоянные разницы

По мере отражения в бухгалтерском учете Общества представительских расходов сверх норм, предусмотренных налоговым законодательством, необходимо учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Представительские расходы сверх норм, установленных пунктом 2 статьи 264 НК РФ за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.4.7.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении сверхнормативных представительских расходов в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.4.8. Расходы на проживание при отсутствии оправдательных документов

В соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам в целях налогообложения относятся расходы на командировки, в частности расходы на проживание командированных работников. При отсутствии документов, подтверждающих расходы на проживание, данные затраты не могут быть учтены в целях налогообложения на основании пункта 1 статьи 252 НК РФ.

Согласно статье 168 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ) при направлении работника в командировку работодатель обязан возмещать работнику, в том числе расходы по найму жилого помещения.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором. При этом размеры возмещения не могут быть ниже размеров, установленных Правительством Российской Федерации для организаций, финансируемых из федерального бюджета.


Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.10.2002 № 729 «О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета» предусмотрено возмещение расходов по найму жилого помещения при отсутствии подтверждающих документов – 12 рублей в сутки.

2.2.1.4.8.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете в составе расходов от обычных видов деятельности расходов по возмещению найма жилого помещения без оправдательных документов возникает разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью на сумму не учитываемых для целей налогообложения расходов.

Сумма расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, представляет собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на проживание в командировке при отсутствии оправдательных документов, отраженные в составе расходов от обычных видов деятельности за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 45 из 81

2.2.1.4.8.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов по возмещению найма жилого помещения без оправдательных документов в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.4.9. Расходы на подготовку и переподготовку кадров, обучение, не принимаемые в целях налогообложения

В соответствии с пунктом 3 статьи 264 НК РФ расходы налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика включаются в состав прочих расходов, если:

обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка работников налогоплательщика осуществляются на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;


обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку проходят работники налогоплательщика, заключившие с налогоплательщиком трудовой договор, либо физические лица, заключившие с налогоплательщиком договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, заключить с ним трудовой договор и отработать у налогоплательщика не менее одного года.

В случае если трудовой договор между указанным физическим лицом и налогоплательщиком был прекращен до истечения одного года с даты начала его действия, за исключением случаев прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (статья 83 ТК РФ), налогоплательщик обязан включить во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором прекратил действие данный трудовой договор, сумму платы за обучение, профессиональную подготовку или переподготовку соответствующего физического лица, учтенную ранее при исчислении налоговой базы.

В случае если трудовой договор физического лица с налогоплательщиком не был заключен по истечении трех месяцев после окончания обучения, профессиональной подготовки или переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, указанные расходы также включаются во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором истек данный срок заключения трудового договора.

Не признаются расходами на обучение работников налогоплательщика либо физических лиц, предусмотренными настоящим пунктом, расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, с содержанием образовательных учреждений, а также с выполнением для них бесплатных работ или оказанием им бесплатных услуг.

Для целей бухгалтерского учета принимаются все фактически произведенные и документально подтвержденные расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 46 из 81

2.2.1.4.9.1. Постоянные разницы

По мере отражения в бухгалтерском учете расходов на подготовку и переподготовку кадров, не учитываемых для целей налогообложения, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на подготовку и переподготовку кадров, не соответствующие требованиям пункта 3 статьи 264 НК РФ за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.4.9.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов на подготовку кадров и обучение в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.1.4.10. Расходы на рекламу

В соответствии с пунктом 4 статьи 264 НК РФ не нормируются в целях налогообложения следующие расходы на рекламу:

расходы на рекламные мероприятия через СМИ и информационно-телекоммуникационные сети, при кино и видеообслуживании;

расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Прочие не указанные выше расходы, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, в том числе расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем одного процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

В бухгалтерском учете расходы на рекламу учитываются в составе расходов от обычных видов деятельности в полном объеме, без каких-либо ограничений.


2.2.1.4.10.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете сумм расходов на рекламу, не принимаемых для целей налогообложения прибыли, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на рекламу сверх норм, установленных статьей 264 НК РФ за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.1.4.10.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении сверхнормативных расходов на рекламу в бухгалтерском учете Общества не возникает.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 47 из 81

2.2.2. Прочие расходы

2.2.2.1. Выбытие ценных бумаг, стоимость которых была переоценена до текущей рыночной стоимости

2.2.2.1.1. Постоянные разницы

При выбытии ценных бумаг, ранее переоцененных для целей бухгалтерского учета в связи с доведением их стоимости до рыночной, следует выявить различия, которые возникают между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью по данной операции.

Указанные различия будут связаны с тем, что стоимость ценной бумаги, принимаемая в составе расходов на реализацию, для целей бухгалтерского учета будет различаться от стоимости ценной бумаги, принимаемой для целей налогообложения на сумму ранее проведенной дооценки (уценки) до рыночной стоимости.

В соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), являются прочими расходами. В соответствии с Планом счетов от 31.10.2000 № 94н такие расходы подлежат отражению по дебету счета учета прочих расходов в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

Для целей бухгалтерского учета в составе расходов будет учтена в том числе стоимость ценных бумаг с учетом ранее проведенных переоценок. Указанные расходы учитываются по дебету счета 91-2*

Для целей налогообложения расходом от реализации будет являться цена приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение) (статья 280 НК РФ), без учета переоценок ценной бумаги до рыночной стоимости в бухгалтерском учете.

Возникающие между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) разницы в виде суммы дооценки (уценки) ценной бумаги до рыночной стоимости следует учесть в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.


! На момент выбытия ценной бумаги следует определить сумму дохода или расхода в виде переоценки (уценки) ценной бумаги до рыночной стоимости за период нахождения ценной бумаги на балансе Общества.

Учет положительной разницы в виде ранее проведенной переоценки до рыночной стоимости по операции выбытия ценной бумаги

Ранее проведенная переоценка ценной бумаги до рыночной стоимости в виде ее дооценки при выбытии ценной бумаги будет являться постоянной разницей, приводящей к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Определенная при выбытии ценных бумаг сумма положительной разницы в виде ранее проведенной в бухгалтерском учете переоценки до рыночной стоимости за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Учет отрицательной разницы от переоценки по операции выбытия ценной бумаги

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006 Стр. 48 из 81
---	--	---------------------------------------

Ранее проведенная переоценка ценной бумаги до рыночной стоимости в виде ее уценки, при выбытии ценной бумаги будет являться постоянной разницей, приводящей к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Определенная при выбытии ценных бумаг сумма отрицательной разницы в виде ранее проведенной в бухгалтерском учете переоценки (уценки) до рыночной стоимости за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.2.1.2. Временные разницы

Временные разницы по операциям, связанным с выбытием ценных бумаг, стоимость которых подвергалась в бухгалтерском учете дооценке до рыночной стоимости, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.2. Расходы от переоценки ценных бумаг до рыночной стоимости

2.2.2.2.1. Постоянные разницы

В соответствии с пунктом 20 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

Расходы от переоценки ценных бумаг в связи с доведением их до рыночной стоимости учитываются Обществом по дебету счета 912*.

На основании пункта 46 статьи 270 НК РФ отрицательная разница от переоценки ценных бумаг до рыночной стоимости не учитывается при налогообложении.

Расход в виде отрицательной разницы от переоценки ЦБ, который влияет на бухгалтерскую прибыль (убыток), не должен учитываться при определении налогооблагаемой прибыли ни в каком из отчетных периодов. Поэтому следует учесть постоянную разницу, которая приводит к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы от переоценки ценных бумаг до рыночной стоимости за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль


2.2.2.2.2. Временные разницы

Временные разницы в связи с переоценкой ценных бумаг до рыночной стоимости в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.3. Переоценка долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте

2.2.2.3.1. Постоянные разницы

Подробно причины, по которым возникают постоянные разницы, связанные с операциями переоценки долгосрочных ценных бумаг, выраженных в иностранной валюте, описаны в разделе 2.1.2.5 настоящих методических материалов.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 49 из 81

Отрицательные курсовые разницы для целей налогообложения, возникающие при переоценке долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте, для целей бухгалтерского учета не учитываются, в связи с чем возникают постоянные разницы:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Отрицательная курсовая разница по долгосрочной ЦБ, учтенная для целей налогообложения за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.2.3.2. Временные разницы

При отражении в налоговом учете Общества расходов в виде переоценки долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте, временные разницы не возникают.

2.2.2.4. Выбытие долгосрочных ценных бумаг, выраженных в иностранной валюте, стоимость которых ранее подлежала переоценке для целей налогообложения

2.2.2.4.1. Постоянные разницы

В соответствии с пунктом 10 статьи 272 НК РФ имущество в виде валютных ценностей пересчитывается в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.


В связи с различием правил оценки долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте, за период их нахождения у Общества на праве собственности, на момент реализации в бухгалтерском и налоговом учете в качестве расхода будет признана различная стоимость ЦБ:

в бухгалтерском учете – рублевый эквивалент валютной стоимости ЦБ по курсу на момент перехода права собственности ценной бумаги к Обществу (момент приобретения);

в налоговом учете – рублевый эквивалент валютной стоимости ЦБ по курсу иностранной валюты на момент выбытия ценной бумаги (то есть с учетом переоценок, в порядке, установленном пунктом 10 статьи 272 НК РФ).

Для выявления разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком), образовавшейся в результате различных правил признания в качестве расхода стоимости долгосрочной ценной бумаги, выраженной в иностранной валюте, при ее выбытии, необходимо выявить всю сумму положительных (отрицательных) курсовых разниц, который были учтены при налогообложении прибыли, но не отражены в бухгалтерском учете. Если по выбывающей ценной бумаге накоплена положительная курсовая разница, то следует отразить постоянный налоговый актив:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Определенная на момент выбытия долгосрочной ценной бумаги накопленная положительная курсовая разница, учтенная ранее в качестве внереализационного дохода при налогообложении прибыли * Ставка налога на прибыль

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 50 из 81

Если по выбывающей ценной бумаге накоплена отрицательная курсовая разница, то следует отразить постоянное налоговое обязательство:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Определенная на момент выбытия долгосрочной ценной бумаги накопленная отрицательная курсовая разница, учтенная ранее в качестве внереализационного расхода при налогообложении прибыли * Ставка налога на прибыль

2.2.2.4.2. Временные разницы

Временные разницы по операциям выбытия долгосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте и переоценивалась для целей налогообложения, не возникают.

2.2.2.5. Убыток от внесения имущества в уставный капитал других организаций


2.2.2.5.1. Постоянные разницы

Наличие разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью по операциям передачи материальных ценностей в виде вкладов в уставные капиталы других организаций Обществом обусловлено разной оценкой данной операции в бухгалтерском и налоговом учете.

Так, по операции передачи имущества в виде вкладов в уставный капитал других организаций в бухгалтерском учете может быть выявлена как прибыль, так и убыток.

Таблица 7

1. Поступление финансовых вложений в виде вкладов в уставные капиталы других организаций	
Бухгалтерский учет	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации (пункт 12 ПБУ 19/02)
Налоговый учет	В момент приобретения долей (акций) в налоговом учете не образуется ни доходов, ни расходов (пункт 1 статьи 277 НК РФ). Сформированная в налоговом учете стоимость финансовых вложений признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку) по данным налогового учета с учетом дополнительных расходов.
2. Расходы, связанные с внесением вкладов в уставные капиталы других организаций	
Бухгалтерский учет	Расходом признается стоимость (остаточная стоимость) ценностей, вносимых в оплату вклада
Налоговый учет	В момент приобретения долей (акций) в налоговом учете не образуется ни доходов, ни расходов (пункт 1 статьи 277 НК РФ)
3. Финансовый результат от внесения имущества в виде вклада в уставный капитал	
Бухгалтерский учет	Оценочная стоимость минус балансовая (остаточная стоимость) имущества = Бухгалтерская прибыль (убыток)

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 51 из 81

Налоговый учет	Учитывая положения статьи 277 НК РФ, при внесении имущества нет ни доходов, ни расходов
-----------------------	---

Как видно из таблицы 7, по операциям, связанным с передачей материальных ценностей в виде вклада в уставный капитал других организаций:

в бухгалтерском учете возможно выявление как прибыли, так и убытка;
в налоговом учете не возникает ни прибыли, ни убытка.

Бухгалтерский убыток по операциям внесения имущества в уставный капитал других организаций будет представлять собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Бухгалтерский убыток от внесения имущества в качестве вклада в уставный капитал за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Постоянная разница формируется на счетах 91* за отчетный (налоговый) период.

2.2.2.5.2. Временные разницы

Временные разницы по операциям, связанным с передачей имущества в уставный капитал других организаций и получением прибыли (убытка) в связи с этим, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.6. Выбытие финансовых вложений в виде вкладов в уставный капитал

2.2.2.6.1. Постоянные разницы

Наличие разницы при выбытии финансовых вложений в виде вкладов в уставный капитал обусловлено разной оценкой первоначальной стоимости финансового вложения (см. разделы 2.1.2.8 и 2.2.2.5) в бухгалтерском и налоговом учете.


В том случае, если стоимость вклада по данным бухгалтерского учета отличается от данных налогового учета, при выбытии финансового вложения возникают различия между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком).

Если оценочная стоимость вклада (отраженная в бухгалтерском учете) больше стоимости вклада по данным налогового учета, при выбытии финансового вложения будет возникать постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Положительная разница между первоначальной стоимостью финансового вложения по данным бухгалтерского учета и данными о стоимости вложения в налоговом учете при прекращении участия в других организациях за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Если оценочная стоимость вклада меньше остаточной стоимости вклада по данным налогового учета, при выбытии финансового вложения возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Отрицательная разница между первоначальной стоимостью финансового вложения по данным бухгалтерского учета

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 52 из 81

и данными о стоимости вложения в налоговый учет при прекращении участия в других организациях за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Постоянную разницу следует рассчитать исходя из разницы, возникающей между данными о стоимости вклада по данным бухгалтерского учета и данными о стоимости вклада по данным налогового учета. Необходимая информация в соответствии с приказом об Учетной политике для целей бухгалтерского Общества имеется в аналитике по видам финансовых вложений.

2.2.2.6.2. Временные разницы

Временные разницы по операциям, связанным с выбытием финансовых вложений в виде вкладов в уставный капитал, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.7. Расходы, связанные с выбытием амортизируемого имущества

2.2.2.7.1. Основные средства

Порядок определения расходов при выбытии основных средств в бухгалтерском учете установлен положениями ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

Порядок определения расходов при выбытии основных средств определен статьями 265, 268 НК РФ.

Так, при реализации амортизируемого имущества доходы от реализации для целей налогообложения прибыли уменьшаются на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ (пункт 1 статьи 268 НК РФ).


При списании выводимых из эксплуатации основных средств, списание НМА в составе внереализационных расходов для целей налогообложения можно учесть суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации. Расходы в виде сумм недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом (пункт 8 статьи 265 НК).

Возникновение различий между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью в результате операций, связанных с выбытием основных средств обусловлено различной оценкой их остаточной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете.

В настоящем разделе методических материалов изложен порядок учета возникающих временных и постоянных разниц, а также погашения ранее учтенных временных разниц, возникающих при выбытии основных средств, в целях реализации требований ПБУ 18/02.

Положения настоящего раздела при выбытии основных средств (по причине продажи или ликвидации) следует применять в том случае, если:

ранее в результате начисления амортизации по этим основным средствам возникали различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком);

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 53 из 81

остаточная стоимость основного средства не может быть учтена для целей налогообложения прибыли (или же не отражается в бухгалтерском учете, но может быть принята при налогообложении).

При безвозмездной передаче основных средств необходимо руководствоваться порядком определения разниц, описанным в разделе настоящих методических рекомендаций 2.2.2.8. «Безвозмездная передача имущества».

Для того чтобы определить, какие бухгалтерские записи, связанные с реализацией требований ПБУ 18/02, следует сделать при выбытии основных средств, необходимо определить, какой тип разницы ранее возникал при начислении амортизации по выбывающему основному средству.

2.2.2.7.1.1. Постоянные разницы

Выбытие основных средств, амортизация в бухгалтерском учете по которым ранее представляла собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства

При выбытии объекта основных средств, стоимость которого в виде расходов на амортизацию по данным бухгалтерского учета ранее не принималась в составе расходов при налогообложении прибыли, следует учитывать, что остаточная стоимость такого объекта также не может уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Остаточная стоимость выбывающего объекта будет представлять собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:


$\text{ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001} = \text{Остаточная стоимость выбывающих объектов основных средств за отчетный (налоговый) период, не принимаемая при налогообложении прибыли} * \text{Ставка налога на прибыль}$

Выбытие основных средств, амортизация в налоговом учете по которым ранее представляла собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового актива

При выбытии объекта основных средств, стоимость которого в виде расходов на амортизацию принималась в составе расходов на реализацию при налогообложении прибыли, но не отражалась в бухгалтерском учете, следует учитывать, что, несмотря на отсутствие остаточной стоимости такого объекта в бухгалтерском учете, в налоговом учете следует отразить в составе расходов остаточную стоимость выбывающего объекта по данным налогового учета.

Остаточная стоимость выбывающего объекта по данным налогового учета представляет собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового актива:

$\text{ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000} = \text{Остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств, уменьшающая налогооблагаемую прибыль, но не отражаемая в бухгалтерском учете за отчетный (налоговый) период} * \text{Ставка налога на прибыль}$

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006 Стр. 54 из 81
---	--	---------------------------------------

2.2.2.7.1.2. Временные разницы

Выбытие объектов основных средств, в результате начисления амортизации по которым ранее возникала временная вычитаемая разница

В целях реализации требований ПБУ 18/02 бухгалтеру при выбытии объекта основных средств, в результате начисления амортизации по которому ранее возникала временная вычитаемая разница, помимо бухгалтерских записей по списанию объекта с баланса следует выполнить следующие операции:

1. Списать отложенный налоговый актив с баланса.
2. Определить постоянную разницу на сумму различия между остаточной стоимостью выбывающего основного средства по данным налогового учета и остаточной стоимостью выбывающего основного средства по данным бухгалтерского учета.

Действия бухгалтера ОАО «Аэрофлот» при отражении в бухгалтерском учете указанных выше операций должны быть следующими.

Списание отложенного налогового актива с баланса

На основании пункта 17 ПБУ 18/02 отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

При выбытии объекта основных средств, в результате начисления амортизации по которым ранее возник отложенный налоговый актив, начисление бухгалтерской и налоговой амортизации по объекту прекращается. Это означает, что налогооблагаемая прибыль не будет уменьшаться на сумму погашения временной вычитаемой разницы по мере начисления амортизации по данному объекту.

В связи с изложенным возникают основания, изложенные в пункте 17 ПБУ 18/02 для списания отложенного налогового актива.


Бухгалтеру следует определить размер непогашенной временной вычитаемой разницы и отразить в бухгалтерском учете списание отложенного налогового актива с баланса в соответствии с требованиями ПБУ 18/02:

Списан ОНА Д 99-400* К09* = Остаток непогашенной временной вычитаемой разницы по выбывающему объекту * Ставка налога на прибыль

Примечание: Если на момент выбытия объекта основных средств остаток непогашенной временной вычитаемой разницы отсутствует по причине полного погашения отложенного налогового актива ранее, то никаких проводок по списанию ОНА, соответственно, делать не нужно.

Определение постоянной разницы на сумму различия между остаточной стоимостью выбывающего основного средства по данным налогового учета и остаточной стоимостью выбывающего основного средства по данным бухгалтерского учета

При выбытии основных средств, операции начисления амортизации по которым ранее приводили к образованию отложенного налогового актива, балансовая прибыль (убыток) будет отличаться от налогооблагаемой прибыли (убытка) по данной операции

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 55 из 81

по причине разной оценки остаточной стоимости выбывающего объекта основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета.

При этом остаточная стоимость основного средства для целей налогового учета будет больше, чем остаточная стоимость для целей бухгалтерского учета. На сумму возникающей разницы следует откорректировать налогооблагаемую прибыль в сторону ее уменьшения.

Указанная корректировка будет представлять собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Положительная разница между остаточной стоимостью основного средства для целей налогового учета и остаточной стоимостью основного средства по данным бухгалтерского учета на момент выбытия * Ставка налога на прибыль

Выбытие объектов основных средств, в результате начисления амортизации по которым ранее возникала временная налогооблагаемая разница

В целях реализации требований ПБУ 18/02 бухгалтеру при выбытии объекта основных средств, в результате начисления амортизации по которому ранее возникала временная налогооблагаемая разница, помимо записей по списанию объекта с баланса следует выполнить следующие операции:

1. Списать отложенное налоговое обязательство с баланса.
2. Определить постоянную разницу на сумму различия между остаточной стоимостью выбывающего основного средства по данным бухгалтерского учета и остаточной стоимостью выбывающего основного средства по данным налогового учета.

Действия бухгалтера ОАО «Аэрофлот» при отражении в бухгалтерском учете указанных выше операций должны быть следующими.

Списание отложенного налогового обязательства с баланса


На основании пункта 18 ПБУ 18/02 отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

При выбытии объекта основных средств, в результате начисления амортизации по которому ранее возникло отложенное налоговое обязательство, начисление бухгалтерской и налоговой амортизации по объекту прекращается. Это означает, что налогооблагаемая прибыль не будет увеличиваться на сумму погашения временной налогооблагаемой разницы по мере начисления амортизации по данному объекту.

В связи с изложенным возникают основания, изложенные в пункте 18 ПБУ 18/02, для списания отложенного налогового обязательства.

Бухгалтеру следует определить размер непогашенной временной налогооблагаемой разницы и отразить в бухгалтерском учете списание отложенного налогового обязательства с баланса в соответствии с требованиями ПБУ 18/02:

Списано ОНО Д77* К99-400*= Остаток непогашенной временной налогооблагаемой разницы по выбывающему объекту * Ставка налога на прибыль

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 56 из 81

Примечание: Если на момент выбытия объекта основных средств остаток непогашенной временной налогооблагаемой разницы отсутствует по причине полного погашения отложенного налогового обязательства ранее, то никаких проводок по списанию ОНО, соответственно, делать не нужно.

Определение постоянной разницы на сумму различия между остаточной стоимостью выбывающего основного средства по данным бухгалтерского учета и остаточной стоимостью выбывающего основного средства по данным налогового учета

При выбытии основных средств, операции начисления амортизации по которым ранее приводили к образованию отложенного налогового обязательства, балансовая прибыль (убыток) будет отличаться от налогооблагаемой прибыли (убытка) по данной операции по причине разной оценки остаточной стоимости выбывающего объекта основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета.

При этом остаточная стоимость основного средства для целей бухгалтерского учета будет больше, чем остаточная стоимость для налогового учета. На сумму возникающей разницы следует откорректировать налогооблагаемую прибыль в сторону ее увеличения.

Указанная корректировка будет представлять собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Отрицательная разница между остаточной стоимостью основного средства для целей налогового учета и остаточной стоимостью основного средства по данным бухгалтерского учета на момент выбытия *
Ставка налога на прибыль

2.2.2.7.2. Нематериальные активы

Списание объектов нематериальных активов возможно в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов, уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим основаниям (пункт 34 ПБУ 14/2007).

Порядок определения расходов при списании нематериальных активов в бухгалтерском учете установлен положениями ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».


Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации.

Порядок определения расходов при продаже нематериальных активов для целей налогообложения определен статьей 268 НК РФ.

Так, при реализации амортизируемого имущества доходы от реализации для целей налогообложения прибыли уменьшаются на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с НК РФ.

Возникновение различий между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью в результате операций, связанных со списанием нематериальных активов, обусловлено различной оценкой их остаточной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете.

В настоящем разделе методических материалов изложен порядок учета возникающих временных и постоянных разниц, а также погашения ранее учтенных

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 57 из 81

временных разниц, возникающих при продаже нематериальных активов в целях реализации требований ПБУ 18/02.

Положения настоящего раздела при списании нематериальных активов (по причине продажи) следует применять в том случае, если ранее в результате начисления амортизации по этим нематериальным активам возникали различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком).

При безвозмездной передаче объектов нематериальных активов необходимо руководствоваться порядком определения разниц, описанным в разделе настоящих методических рекомендаций 2.2.2.8. «Безвозмездная передача имущества». Кроме того, проводками, изложенными в разделе 2.2.2.8. «Безвозмездная передача имущества», следует пользоваться при досрочном списании объектов нематериальных активов с баланса (за исключением случаев продажи нематериальных активов).

Для того чтобы определить, какие бухгалтерские записи, связанные с реализацией требований ПБУ 18/02, следует сделать при списании объектов нематериальных активов, необходимо определить, какой тип разницы ранее возникал при начислении амортизации по выбывающему основному средству.

2.2.2.7.2.1. Постоянные разницы и 2.2.2.7.2.2. Временные разницы

Списание нематериальных активов, в результате начисления амортизации по которым ранее возникала временная вычитаемая разница

В целях реализации требований ПБУ 18/02 бухгалтеру при списании объекта нематериальных активов, в результате начисления амортизации по которому ранее возникала временная вычитаемая разница, помимо бухгалтерских записей по списанию объекта с баланса следует выполнить следующие операции:

1. Списание отложенного налогового актива с баланса.
2. Определение постоянной разницы на сумму различия между остаточной стоимостью списываемого нематериального актива по данным налогового учета и остаточной стоимостью списываемого нематериального актива по данным бухгалтерского учета.

Действия бухгалтера ОАО «Аэрофлот» при отражении в бухгалтерском учете указанных выше операций должны быть следующими.


Списание отложенного налогового актива с баланса

На основании пункта 17 ПБУ 18/02 отложенный налоговый актив при выбытии актива, по которому он был начислен, списывается в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

При выбытии объекта нематериальных активов, в результате начисления амортизации по которым ранее возник отложенный налоговый актив, начисление бухгалтерской и налоговой амортизации по объекту прекращается. Это означает, что налогооблагаемая прибыль не будет уменьшаться на сумму погашения временной вычитаемой разницы по мере начисления амортизации по данному объекту.

В связи с изложенным возникают основания, изложенные в пункте 17 ПБУ 18/02, для списания отложенного налогового актива.

Бухгалтеру следует определить размер непогашенной временной вычитаемой разницы и отразить в бухгалтерском учете списание отложенного налогового актива с баланса в соответствии с требованиями ПБУ 18/02:

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 58 из 81

Списан ОНА Д99-400* К09* = Остаток непогашенной временной вычитаемой разницы по выбывающему объекту * Ставка налога на прибыль

Примечание: Если на момент списания объекта нематериального актива остаток непогашенной временной вычитаемой разницы отсутствует по причине полного погашения отложенного налогового актива ранее, то никаких проводок по списанию ОНА, соответственно, делать не нужно.

Определение постоянной разницы на сумму различия между остаточной стоимостью списываемого нематериального актива по данным налогового учета и остаточной стоимостью списываемого нематериального актива по данным бухгалтерского учета

При списании нематериальных активов, операции начисления амортизации по которым ранее приводили к образованию отложенного налогового актива, балансовая прибыль (убыток) будет отличаться от налогооблагаемой прибыли (убытка) по данной операции по причине разной оценки остаточной стоимости списываемого объекта нематериальных активов для целей бухгалтерского и налогового учета.

При этом остаточная стоимость нематериального актива для целей налогового учета будет больше, чем остаточная стоимость для целей бухгалтерского учета. На сумму возникающей разницы следует откорректировать налогооблагаемую прибыль в сторону ее уменьшения.

Указанная корректировка будет представлять собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Положительная разница между остаточной стоимостью нематериального актива для целей налогового учета и остаточной стоимостью нематериального актива по данным бухгалтерского учета на момент выбытия * Ставка налога на прибыль

Выбытие объектов нематериальных активов, в результате начисления амортизации по которым ранее возникала временная налогооблагаемая разница


В целях реализации требований ПБУ 18/02 бухгалтеру при списании объекта нематериальных активов, в результате начисления амортизации по которому ранее возникала временная налогооблагаемая разница, помимо бухгалтерских записей по списанию объекта с баланса следует выполнить следующее:

1. Списание отложенного налогового обязательства с баланса.
2. Определение постоянной разницы на сумму различия между остаточной стоимостью списываемого нематериального актива по данным бухгалтерского учета и остаточной стоимостью списываемого нематериального актива по данным налогового учета.

Действия бухгалтера ОАО «Аэрофлот» при отражении в бухгалтерском учете указанных выше операций должны быть следующими.

Списание отложенного налогового обязательства с баланса

На основании пункта 18 ПБУ 18/02 отложенное налоговое обязательство при выбытии актива, по которому он был начислен, списывается в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

 Российские авиалинии Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 59 из 81

При списании объекта нематериальных активов, в результате начисления амортизации по которому ранее возникло отложенное налоговое обязательство, начисление бухгалтерской и налоговой амортизации по объекту прекращается. Это означает, что налогооблагаемая прибыль не будет увеличиваться на сумму погашения временной налогооблагаемой разницы по мере начисления амортизации по данному объекту.

В связи с изложенным возникают основания, изложенные в пункте 18 ПБУ 18/02, для списания отложенного налогового обязательства.

Бухгалтеру следует определить размер непогашенной временной налогооблагаемой разницы и отразить в бухгалтерском учете списание отложенного налогового обязательства с баланса:

Списано ОНО Д77* К99-400* = Остаток непогашенной временной налогооблагаемой разницы * Ставка налога на прибыль

Примечание: Если на момент списания объекта нематериальных активов остаток непогашенной временной налогооблагаемой разницы отсутствует по причине полного погашения отложенного налогового обязательства ранее, то никаких проводок по списанию ОНО, соответственно, делать не нужно.

Определение постоянной разницы на сумму различия между остаточной стоимостью списываемого нематериального актива по данным бухгалтерского учета и остаточной стоимостью списываемого нематериального актива по данным налогового учета

При списании нематериальных активов, операции начисления амортизации по которым ранее приводили к образованию отложенного налогового обязательства, балансовая прибыль (убыток) будет отличаться от налогооблагаемой прибыли (убытка) по данной операции по причине разной оценки остаточной стоимости списываемого объекта нематериальных активов для целей бухгалтерского и налогового учета.

При этом остаточная стоимость нематериального актива для целей бухгалтерского учета будет больше, чем остаточная стоимость для налогового учета. На сумму возникающей разницы следует откорректировать налогооблагаемую прибыль в сторону ее увеличения.


Указанная корректировка будет представлять собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Отрицательная разница между остаточной стоимостью нематериального актива для целей налогового учета и остаточной стоимостью нематериального актива по данным бухгалтерского учета на момент выбытия * Ставка налога на прибыль

2.2.2.8. Расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества

На основании пункта 16 статьи 270 НК РФ расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества, не учитываются в составе расходов, принимаемых при налогообложении прибыли.

На основании пункта 11 ПБУ 10/99 расходы, связанные с выбытием активов, признаются в качестве прочих расходов.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006 Стр. 60 из 81
---	--	---------------------------------------

2.2.2.8.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете стоимости безвозмездно переданного имущества следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества и не учитываемые при налогообложении прибыли за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Для расчета постоянной разницы следует пользоваться данными о балансовой (остаточной) стоимости безвозмездно передаваемых ценностей, а также величиной расходов, связанных с такой передачей.

2.2.2.8.2. Временные разницы

Временные разницы по расходам, связанным с безвозмездной передачей имущества, в бухгалтерском учете Общества не возникают. По операциям, связанным с безвозмездной передачей имущества следует списать отложенные налоговые активы и обязательства в том случае, если ранее они были отражены в учете.

По объектам безвозмездно передаваемого имущества в бухгалтерском учете ранее могли быть сформированы и отражены отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства (ОНА или ОНО). В этом случае остатки по счетам 09* и 77*, относящиеся к объекту безвозмездной передачи, в момент такой безвозмездной передачи на основании пункта 17 и пункта 18 ПБУ 18/02 подлежат списанию на счет учета прибылей и убытков.

а). Следует определить размер непогашенной временной вычитаемой разницы и отразить в бухгалтерском учете списание отложенного налогового актива с баланса:

Списан ОНА Д99-400* К09* = Остаток непогашенной временной вычитаемой разницы по выбывающему объекту * Ставка налога на прибыль

б). Следует определить размер непогашенной временной налогооблагаемой разницы и отразить в бухгалтерском учете списание отложенного налогового обязательства с баланса:

Списано ОНО Д77-000.00.000 К99-400* = Остаток непогашенной временной налогооблагаемой разницы по выбывающему объекту * Ставка налога на прибыль


2.2.2.9. Расходы от переоценки активов

2.2.2.9.1. Постоянные разницы

В соответствии с подпунктом 1 статьи 257 НК РФ отрицательная разница, возникающая в результате переоценки стоимости активов, не признается расходом в целях налогообложения.

В бухгалтерском учете расходы от переоценки учитываются на счете 912* в составе прочих расходов.

При отражении расходов от переоценки в бухгалтерском учете возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства:

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 61 из 81

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы, учтенные по дебету счета 912*
за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Постоянная разница представлена в соответствующей строке налогового регистра «Внереализационные расходы» за отчетный (налоговый) период.

2.2.2.9.2. Временные разницы

При отражении в бухгалтерском учете Общества расходов по дебету счета 912* временные разницы не возникают.

2.2.2.10. Убытки прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде

В случае выявления несвоевременного отражения в бухгалтерском учете убытков, относящихся к прошлым периодам, исправления делаются в том месяце, в котором такие искажения были выявлены в соответствии с пунктом 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н.

В соответствии со статьей 54 НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде, перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения). А также вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Таким образом, в целях бухгалтерского учета убытки прошлых лет отражаются в период их выявления, а в налоговом учете – в периоде их возникновения.

2.2.2.10.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете убытков прошлых лет, период возникновения которых известен и по которым подана уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль за соответствующих период, возникает постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство:


ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Убытки прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде и учитываемые в период возникновения расхода * Ставка налога на прибыль

2.2.2.10.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов прошлых лет в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.11. Расходы на списание недостач материальных ценностей

В соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 265 НК РФ в целях налогообложения в составе внереализационных расходов учитываются расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 62 из 81

В случае отсутствия документального подтверждения факта отсутствия виновных лиц уполномоченным органом государственной власти расходы в виде недостач не могут быть приняты для целей налогообложения.

В бухгалтерском учете недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц при соблюдении определенных формальностей списываются на счет «Прочие доходы и расходы» в полном объеме.

2.2.2.11.1. Постоянные разницы

При списании в состав расходов для целей бухгалтерского учета сумм недостач материальных ценностей без документального подтверждения факта отсутствия виновных лиц уполномоченным органом государственной власти следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на списание недостач материальных ценностей при отсутствии виновных лиц (отсутствие виновных лиц не подтверждено документально уполномоченным органом государственной власти) за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.2.11.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении сумм недостач материальных ценностей без документального подтверждения факта отсутствия виновных лиц уполномоченным органом государственной власти данных операции в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.12. Расходы на оплату добровольных членских взносов в общественные организации, не учитываемые для целей налогообложения

В соответствии с пунктом 15 статьи 270 НК РФ при определении налогооблагаемой базы не учитываются расходы «в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений)».


В целях бухгалтерского учета такие расходы учитываются в полном объеме по факту их возникновения.

2.2.2.12.1. Постоянные разницы

По мере отражения в бухгалтерском учете расходов в виде сумм добровольных членских взносов, не учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на оплату добровольных членских взносов в общественные организации, не учитываемые для целей налогообложения за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Для расчета постоянной разницы следует воспользоваться дебетовыми оборотами по счету 91* за отчетный (налоговый) период.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 63 из 81

2.2.2.12.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов в виде сумм добровольных членских взносов, не учитываемых при налогообложении прибыли, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.13. Взносы, вклады и иные обязательные платежи некоммерческим и международным организациям, не учитываемые при налогообложении прибыли

В соответствии с пунктом 40 статьи 270 НК РФ при определении налогооблагаемой базы не учитываются расходы в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим и международным организациям.

Исключение составляют взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если их уплата является условием для осуществления деятельности налогоплательщика таких взносов. Также исключение составляют взносы, уплачиваемые международным организациям, если их уплата обязательна для осуществления деятельности налогоплательщика таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения налогоплательщиком таких взносов указанной деятельности.

В целях бухгалтерского учета такие расходы учитываются в полном объеме по факту их возникновения.

2.2.2.13.1. Постоянные разницы

По мере отражения в бухгалтерском учете расходов в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, не учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на оплату взносов, вкладов и иных обязательных платежей некоммерческим и международным организациям, не учитываемые при налогообложении прибыли за отчетный (налоговый) период*
Ставка налога на прибыль

Для расчета постоянной разницы следует воспользоваться дебетовыми оборотами по счету 91* за отчетный (налоговый) период.

2.2.2.13.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов на оплату взносов, вкладов и иных обязательных платежей некоммерческим и международным организациям, не учитываемых при налогообложении прибыли, в бухгалтерском учете Общества не возникают.


2.2.2.14. Штрафы и пени по налогам, сборам, взносам

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» штрафы и пени по налогам, сборам, взносам для целей бухгалтерского учета следует учитывать в составе прочих расходов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 270 НК РФ в целях налогообложения расходы в виде пени, штрафов и иных санкций по налогам перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды) не учитываются.

2.2.2.14.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете сумм штрафов и пени по налогам, сборам и взносам, не учитываемых при налогообложении прибыли, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 64 из 81

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Штрафы и пени по налогам, сборам, взносам за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Постоянная разница соответствует дебетовому обороту по счету 91* нарастающим итогом за отчетный (налоговый) период.

2.2.2.14.2. Временные разницы

Временные разницы при отнесении в состав расходов штрафов и пени по налогам, сборам и взносам, не принимаемым при налогообложении прибыли, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.15. Штрафы, пени, неустойки, начисленные госорганами правопорядка на территории Российской Федерации и за пределами Российской Федерации

В бухгалтерском учете штрафы, пени, неустойки, начисленные госорганами правопорядка на территории Российской Федерации и за пределами Российской Федерации, учитываются Обществом на счете 91 «Прочие расходы».

В соответствии с пунктом 2 статьи 270 НК РФ в целях налогообложения не учитываются расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций.

2.2.2.15.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете сумм штрафов, пени, неустоек, начисленных госорганами правопорядка на территории Российской Федерации и за пределами Российской Федерации, не учитываемых при налогообложении прибыли, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Штрафы, пени, неустойки, начисленные госорганами правопорядка на территории Российской Федерации и за ее пределами за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Постоянная разница соответствует дебетовому обороту по счету 91* нарастающим итогом за отчетный (налоговый) период.


2.2.2.15.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении сумм штрафов, пени, неустоек, начисленных госорганами правопорядка на территории Российской Федерации и за пределами Российской Федерации, не учитываемых при налогообложении прибыли, в бухгалтерском учете не возникают.

2.2.2.16. Стоимость спецодежды, предоставляемой работникам в непредусмотренных законодательством Российской Федерации случаях

В бухгалтерском учете стоимость спецодежды, предоставляемой работникам в непредусмотренных законодательством случаях, учитывается в составе расходов (при определенных условиях) в полном объеме.

В целях налогообложения затраты на приобретение спецодежды, учитываются в составе материальных расходов, поименованных в статье 254 НК РФ, только в том случае, если обязательное применение спецодежды работниками конкретной

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 65 из 81

профессии предусмотрено законодательством Российской Федерации (Методические рекомендации по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций», пункт 5.1).

2.2.2.16.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете в составе расходов стоимости спецодежды, выданной работникам в непредусмотренных законодательством случаях и не подлежащей учету при налогообложении прибыли, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Стоимость спецодежды, предоставляемой работникам в не предусмотренных законодательством случаях за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.2.16.2. Временные разницы

Временные разницы при списании спецодежды, выданной в непредусмотренных законодательством случаях, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.17. Прочие внереализационные расходы, не учтенные для целей налогообложения

В бухгалтерском учете на счете 91* учитываются прочие внереализационные расходы, которые не находят отражение на специальных субсчетах счета 91 «Прочие расходы».

Отдельные расходы, учтенные на данном субсчете счета 91, не могут быть признаны в целях налогообложения в силу несоответствия их критериям, установленным статьей 252 НК РФ, либо ограничения на принятие этих расходов, установленного статьей 270 НК РФ.

2.2.2.17.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете расходов, учтенных по дебету счета 912* и не подлежащих учету для целей налогообложения, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Прочие внереализационные расходы, не учтенные для целей налогообложения за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Для расчета постоянной разницы следует использовать данные показателей строк Налогового регистра, по которым учтены расходы, отраженные на счете 91* за отчетный (налоговый) период.


2.2.2.18. Расходы на депортацию пассажиров

В бухгалтерском учете расходы на депортацию пассажиров учитываются на счете 91 «Прочие расходы» в полном размере по факту их возникновения.

В целях налогообложения данные расходы Обществом не учитываются, так как не соответствуют критериям, установленным статьей 252 НК РФ.

2.2.2.18.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете расходов на депортацию пассажиров следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006 Стр. 66 из 81
---	---	--------------------------------

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы на депортацию пассажиров, не учитываемые при налогообложении прибыли за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Для расчета постоянной разницы следует использовать дебетовые обороты по счету 91* «Депортация пассажиров» за отчетный (налоговый) период.

2.2.2.18.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении расходов на депортацию пассажиров в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.19. Чрезвычайные расходы

В соответствии с пунктом 13 ПБУ 10/99 «Расходы организации» к чрезвычайным расходам относятся расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.). Такие расходы отражаются в бухгалтерском учете по факту их возникновения.

Согласно подпункту 6 пункта 2 статьи 265 НК РФ в составе внереализационных расходов в целях налогообложения принимаются потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

В случае отсутствия документального подтверждения потерь, понесенных в результате чрезвычайной ситуации (например, при пожаре это справка Государственной противопожарной службы, документы, фиксирующие результаты проведенной по этому поводу инвентаризации и размер нанесенного ущерба и др.) в целях налогообложения такие расходы не признаются.

2.2.2.19.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете чрезвычайных расходов, которые не принимаются для целей налогообложения, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Чрезвычайные расходы, не учитываемые при исчислении налога на прибыль за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.2.19.2. Временные разницы


Временные разницы при отражении чрезвычайных расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.20. Расходы в виде процентов по долговым обязательствам

Налоговым и бухгалтерским законодательством установлен различный порядок учета расходов в виде процентов по долговым обязательствам.

Согласно пункту 8 статьи 272 НК РФ по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается

 Российские авиалинии Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 67 из 81

в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

В бухгалтерском учете расходы в виде процентов по долговым обязательствам отражаются на конец отчетного периода в соответствии с условиями договоров.

Ввиду того, что в налоговом учете в составе расходов проценты по долговым обязательствам учитываются каждый отчетный период, а в бухгалтерском учете – в соответствии с условиями договора, признание расходов в бухгалтерском и налоговом учете может не совпадать по времени. В связи с изложенным между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью возникают разницы, которые подлежат учету в установленном порядке.

Разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью при отражении в учете процентов по долговым обязательствам также может возникнуть в связи с наличием в НК РФ ограничений (нормативов), установленных статьей 269 НК РФ применительно к размеру расходов в виде процентов по долговым обязательствам. В то время как расходы в виде процентов по долговым обязательствам в бухгалтерском учете принимаются в полном объеме, без каких-либо ограничений.

2.2.2.20.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете процентов по долговым обязательствам, превышающим нормы, установленные налоговым законодательством, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы в виде процентов по договорам займа, превышающие нормативы, установленные статьей 269 НК РФ за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.2.20.2. Временные разницы

Возникновение временной налогооблагаемой разницы

Если проценты по долговым обязательствам в соответствии с условиями договора в отчетном периоде не подлежат отражению для целей бухгалтерского учета, этот факт не влияет на порядок налогового учета таких процентов.


В налоговом учете проценты подлежат отражению на конец месяца каждого отчетного периода исходя из установленной по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде.

По мере начисления в налоговом учете процентов по долговым обязательствам, подлежащих отражению для целей бухгалтерского учета только в следующих отчетных периодах, следует учесть временную налогооблагаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового обязательства.

ОНО Д68-030.00.001 К77* = Проценты, начисленные в налоговом учете в отчетном (налоговом) периоде и подлежащие отражению в составе расходов в бухгалтерском учете в последующих отчетных периодах * Ставка налога на прибыль

Погашение временной налогооблагаемой разницы

По мере начисления в бухгалтерском учете процентов по долговым обязательствам, которые были учтены для целей налогообложения в прошлых

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РП-14-006
		Стр. 68 из 81

отчетных периодах, следует исчислить размер погашения временной вычитаемой разницы и сумму погашения отложенного налогового обязательства:

Погашение ОНО Д77* К68-030.00.001 = Начислены в бухгалтерском учете за отчетный (налоговый) период в составе расходов от обычных видов деятельности проценты по договорам займов, ранее учтенные при налогообложении прибыли (в пределах норм, установленных статьей 269 НК РФ) * Ставка налога на прибыль

2.2.2.21. Платежи за сверхнормативные выбросы

Согласно пункту 4 статьи 270 НК РФ при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

В бухгалтерском учете такие платежи отражаются в полном объеме в составе расходов.

2.2.2.21.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете сумм платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, не учитываемых при налогообложении прибыли, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы в виде платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.2.21.2. Временные разницы

Временные разницы при отражении в составе расходов платежей за сверхнормативные выбросы, не учитываемых при налогообложении прибыли, в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.2.2.22. Расходы в виде отчислений на формирование резерва по сомнительным долгам

В соответствии с пунктом 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (с изменениями и дополнениями), в бухгалтерском учете Общества на основании приказа об учетной политике создается резерв по сомнительным долгам.

В налоговом учете Общества резерв по сомнительным долгам не создается.

2.2.2.22.1. Постоянные разницы


Постоянные разницы при отражении в бухгалтерском учете Общества отчислений на формирование резерва по сомнительным долгам не возникают.

2.2.2.22.2. Временные разницы

Возникновение временной вычитаемой разницы

По мере начисления в бухгалтерском учете резерва по сомнительным долгам возникает сумма расхода. На основании пункта 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» резерв по сомнительным долгам учитывается в составе прочих расходов.

В налоговом учете сумма расхода в виде резерва по сомнительным долгам не возникает. Расход для целей налогообложения будет учтен только по мере списания сомнительной задолженности, подлежащей учету для целей налогообложения.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 69 из 81

В момент признания расхода в виде отчисления на формирование резерва по сомнительным долгам по данным бухгалтерского учета следует учесть временную вычитаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового актива:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Учтена в составе расходов по данным бухгалтерского учета сумма начисленного резерва по сомнительным долгам за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной вычитаемой разницы

По мере списания сомнительной дебиторской задолженности, которая была учтена при создании резерва по сомнительным долгам и которая соответствует критериям, позволяющим учесть списание этой задолженности в качестве внереализационного расхода при налогообложении прибыли на основании статьи 266 НК РФ, следует произвести погашение временной вычитаемой разницы и учесть погашение отложенного налогового актива:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Списана за счет сумм созданного резерва сомнительная дебиторская задолженность за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Списание временной вычитаемой разницы

В ряде случаев списываемая за счет резерва сомнительных долгов, сформированного в бухгалтерском учете, дебиторская задолженность не может быть учтена в целях налогообложения.


Так, согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 265 НК РФ к внереализационным расходам относятся суммы безнадежных долгов. Определение безнадежного долга в целях налогового учета изложено в пункте 2 статьи 266 НК РФ. Если списываемая задолженность не соответствует определению безнадежного долга, указанному в статье 266 НК РФ, она не может быть принята в целях налогообложения.

В том случае если сумма дебиторской задолженности списывается, но для целей налогообложения не учитывается, сумму отложенного налогового актива, учтенного при формировании резерва по сомнительным долгам, следует списать с баланса, т.к. эта сумма никогда не уменьшит налогооблагаемую прибыль:

Списание ОНА Д99-400* К09* = Списание за счет созданного резерва дебиторской задолженности, не учитываемой в целях налогообложения за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение отложенного налогового актива при восстановлении суммы резерва в учете

Пунктом 70 Положения № 34н установлено, что если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, неизрасходованные суммы присоединяются на конец отчетного года к финансовым результатам.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006 Стр. 70 из 81
---	--	---------------------------------------

По мере отражения в бухгалтерском учете в составе доходов суммы неиспользованного резерва по сомнительным долгам следует отразить погашение временной вычитаемой разницы:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Восстановленная сумма неиспользованного резерва в бухгалтерском учете за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.2.23. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

По дебету субсчетов счета 91-2* отражаются расходы, не принимаемые в целях налогообложения в соответствии с положениями НК РФ.

В бухгалтерском учете такие расходы учитываются в размере фактических затрат согласно первичным документам.

2.2.2.23.1. Постоянные разницы

При отражении в бухгалтерском учете по дебету субсчетов 91-229* расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли, следует учесть постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового обязательства:

ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Расходы, не учитываемые в целях налогообложения за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.2.2.23.2. Временные разницы

Временные разницы по расходам, не учитываемым в целях налогообложения, не возникают.

2.3. Учет убытков

2.3.1. Убыток от операций с ценными бумагами


Порядок признания в целях налогообложения убытков по операциям с ценными бумагами изложен в пункте 10 статьи 280 НК РФ.

Согласно пункту 10 статьи 280 НК РФ налогоплательщики, получившие убытки от операций с ценными бумагами в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами в отчетном (налоговом) периоде (перенести указанные убытки на будущее) в порядке и на условиях, которые установлены статьей 283 НК РФ.

При этом убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученные в предыдущих налоговых периодах, могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы от операций с такими ценными бумагами, определенной в отчетном (налоговом) периоде.

Убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученные в предыдущих налоговых периодах могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы от операций по реализации данной категории ценных бумаг.

В течение налогового периода перенос на будущее убытков, понесенных в соответствующем отчетном периоде от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, осуществляется

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 71 из 81

раздельно по указанным категориям ценных бумаг соответственно в пределах прибыли, полученной от операций с такими ценными бумагами.

2.3.1.1. Постоянные разницы

Постоянные разницы в случае получения убытка по операциям с ценными бумагами в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.3.1.2. Временные разницы

Возникновение временной вычитаемой разницы на сумму налогового убытка

Если в налоговом учете Общества получен убыток от операций с ценными бумагами по итогам какого-либо отчетного периода (квартал, полугодие 9 месяцев или год), в бухгалтерском учете следует учесть временную вычитаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового актива:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Налоговый убыток от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке * Ставка налога на прибыль

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Налоговый убыток от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке * Ставка налога на прибыль

Для выявления временной вычитаемой разницы следует воспользоваться данными за отчетный (налоговый) период о сумме налогового убытка по операциям с ценными бумагами из налоговой декларации по налогу на прибыль (строка 040) лист 05 декларации для ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

Погашение временной вычитаемой разницы по убытку отчетного периода


Если от реализации ценных бумаг какой-либо категории был получен налоговый убыток и в бухгалтерском учете была учтена временная вычитаемая разница, с суммы которой был отражен отложенный налоговый актив по итогам отчетного периода, то в следующем отчетном периоде по данным декларации следует определить, получена ли прибыль нарастающим итогом с начала года (строка 040 листа 05 налоговой декларации):

а) если в следующем отчетном периоде будет выявлена прибыль от реализации ценных бумаг, следует погасить сумму отложенного налогового актива, который был сформирован на сумму возникшего в прошлом отчетном периоде убытка. Отложенный налоговый актив погашается полностью в сумме образованной в текущем году временной вычитаемой разницы;

б) если прибыль не получена, однако сумма убытка уменьшилась по сравнению с предыдущим кварталом, на сумму уменьшения убытка от реализации ценных бумаг следует учесть погашение временной вычитаемой разницы и отразить погашение отложенного налогового актива.

В бухгалтерском учете уменьшение налогового убытка (получение прибыли) в отчетном периоде следует отразить как погашение отложенного налогового актива:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Погашение убытка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ЦБ по сравнению с предыдущим отчетным периодом * Ставка налога на прибыль

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006 Стр. 72 из 81
---	--	---------------------------------------

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Погашение убытка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ЦБ по сравнению с предыдущим отчетным периодом * Ставка налога на прибыль

В случае уменьшения суммы убытка по сравнению с прошлым отчетным периодом размер погашения временной вычитаемой разницы определяется как сумма превышения данных строки 040 налоговой декларации за текущий отчетный период над данными за предыдущий отчетный период. Данные рассчитываются отдельно по листу 05 декларации для ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;

В случае получения прибыли от реализации ценных бумаг какой-либо категории в следующем отчетном периоде погашение временной вычитаемой разницы следует произвести в полном объеме, т.к. объект учета (убыток), в связи с которым возник отложенный налоговый актив в отчетном периоде, отсутствует.

Погашение временной вычитаемой разницы по мере погашения убытков прошлых налоговых периодов

Погашение временной вычитаемой разницы по налоговому убытку от реализации ценных бумаг, полученному в предыдущем налоговом периоде, производится начиная со следующего налогового периода.

Если в последующие налоговые периоды Обществом будет получена прибыль от реализации ценных бумаг для целей налогообложения, то налоговая база по налогу на прибыль может быть уменьшена на сумму убытка, полученного в прошлые налоговые периоды (по данной категории ценных бумаг) при условии соблюдения условий, установленных статьями 280, 283 НК РФ. При этом следует определить подлежащий погашению отложенный налоговый актив по данной категории ценных бумаг:


Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Сумма налогового убытка прошлых лет по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, признаваемая в отчетном (налоговом) периоде * Ставка налога на прибыль

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Сумма налогового убытка прошлых лет по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке, признаваемая в отчетном (налоговом) периоде * Ставка налога на прибыль

Информацией о сумме погашения временной вычитаемой разницы будут являться данные налоговой декларации по налогу на прибыль (строка 100) листа 05 декларации для ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

Списание отложенного налогового актива по истечении 10 лет

Если по истечении 10 лет с момента образования налоговый убыток от реализации ценных бумаг не был погашен за счет прибыли от реализации ценных бумаг этой же категории, следует отразить списание отложенного налогового убытка с баланса (пункт 17 ПБУ 18/02). Связано это с тем, что отложенный налоговый актив

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 73 из 81

по убытку от реализации ценных бумаг в данном случае никогда не уменьшит сумму налога на прибыль по основаниям, установленным НК РФ.

Для списания отложенного налогового актива с баланса следует определить подлежащую погашению временную вычитаемую разницу, которая будет равна сумме непогашенного налогового убытка:

Списание ОНА Д99-400* К09* = Непогашенный в течение установленного законодательством срока убыток по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке * Ставка налога на прибыль

Для выявления суммы списания временной вычитаемой разницы следует рассчитать сумму налогового убытка, полученного от реализации ценных бумаг данной категории, который не подлежит переносу на следующие налоговые периоды в связи с истечением 10 лет.

Эти данные можно определить на основании показателей листов 05 и налоговой декларации по налогу на прибыль за прошлые налоговые периоды.

2.3.2. Убытки от реализации амортизируемого имущества для целей налогообложения

Порядок определения расходов при выбытии основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском учете установлен положениями ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств и нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств и нематериальных активов с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.


Особенности определения расходов при реализации амортизируемого имущества определены положениями статьи 268 НК РФ.

Так, при реализации амортизируемого имущества доходы от реализации для целей налогообложения прибыли уменьшаются на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ (пункт 1 статьи 268 НК РФ).

При этом пунктом 3 статьи 268 оговорено, что если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение оставшегося срока полезного использования.

Таким образом, сумма налогового убытка при реализации амортизируемого имущества уменьшит налогооблагаемую прибыль, но не одновременно, а постепенно, в течение определенного периода времени.

В целях реализации требований ПБУ 18/02 в бухгалтерском учете получение налогового убытка от реализации амортизируемого имущества, который будет принят в уменьшение налогооблагаемой прибыли в следующих отчетных периодах, следует отразить следующим образом.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 74 из 81

2.3.2.1. Постоянные разницы

Постоянные разницы в случае получения налогового убытка от реализации основных средств после 2003 года не возникают.

Постоянная разница будет возникать по мере уменьшения налогооблагаемой прибыли отчетного периода на сумму убытка, полученного от реализации амортизируемого имущества в 2002 году. Связано это с отказом Общества от формирования входящего остатка по счетам отложенных активов и отложенных налоговых обязательств по различиям между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) за 2002 год по состоянию на 1 января 2003 года.

Следует определить сумму налогового убытка от реализации амортизируемого имущества, полученного в 2002 году и признаваемого в отчетном периоде. Эта сумма будет являться постоянной разницей, приводящей к образованию постоянного налогового актива:

ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000 = Учетная для налогообложения в отчетном (налоговом)* периоде сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, полученного в 2002 году * Ставка налога на прибыль

2.3.2.2. Временные разницы

Так как в отчетном периоде сумма убытка от реализации амортизируемого имущества не может быть принята в уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль одновременно, налогооблагаемая прибыль подлежит корректировке на сумму налогового убытка. Произойдет это за счет учета возникшей временной вычитаемой разницы и отражения в бухгалтерском учете отложенного налогового актива.

Так как налогооблагаемая база по налогу на прибыль подлежит уменьшению в следующие отчетные периоды на сумму полученного ранее налогового убытка от реализации амортизируемого имущества, временную вычитаемую разницу следует погасить и учесть погашение отложенного налогового актива.

В бухгалтерском учете все эти операции в целях реализации требований ПБУ 18/02 следует отразить следующим образом:


На сумму налогового убытка следует учесть временную вычитаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового актива:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Налоговый убыток от реализации амортизируемого имущества за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной вычитаемой разницы на сумму принимаемого в отчетном периоде налогового убытка от реализации будет производиться в течение оставшегося срока полезного использования основного средства, следовательно, в течение этого срока будет происходить погашение отложенного налогового актива.

Следует рассчитать сумму погашения временной вычитаемой разницы, отразить в бухгалтерском учете погашение отложенного налогового актива:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Учетная для налогообложения в отчетном периоде сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, возникшего после 01.01.2003 за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

	<p align="center">Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02</p>	<p align="center">РИ-14-006</p>
<p align="center">Департамент бухгалтерского учета</p>		<p align="right">Стр. 75 из 81</p>

2.3.3. Убыток от деятельности медицинского центра департамента управления делами (МЦ)

Статьей 275.1 НК РФ определены особенности принятия в целях налогообложения убытков, полученных организацией от деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств.

Согласно данной статье финансовый результат от деятельности медицинского центра департамента управления делами (далее – МЦ) определяется отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности. В случае если по деятельности МЦ получен убыток, он признается только при соблюдении ряда условий, оговоренных статьей 275.1 НК РФ, а именно:

если стоимость оказываемых услуг соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;

если расходы на содержание МЦ не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

если условия оказания услуг существенно не отличаются от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

При невыполнении хотя бы одного условия убыток переносится на срок, не превышающий 10 лет, и на его погашение направляется прибыль, полученная при осуществлении деятельности МЦ.

2.3.3.1. Постоянные разницы

Постоянные разницы в случае получения убытка по деятельности МЦ в бухгалтерском учете Общества не возникают.

2.3.3.2. Временные разницы

Возникновение временной вычитаемой разницы на сумму налогового убытка


Если в налоговом учете Общества от деятельности МЦ получен убыток, в бухгалтерском учете следует учесть временную вычитаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового актива:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Убыток от деятельности МЦ по данным налогового учета, не принимаемый при налогообложении прибыли за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

Погашение временной вычитаемой разницы по убытку отчетного периода

Если по деятельности МЦ был получен налоговый убыток и в бухгалтерском учете была учтена временная вычитаемая разница, с суммы которой был отражен отложенный налоговый актив по итогам отчетного периода, то в следующем отчетном периоде по данным декларации следует определить, получена ли прибыль нарастающим итогом с начала года:

а) если в следующем отчетном периоде будет выявлена прибыль по деятельности МЦ, следует погасить сумму отложенного налогового актива, который

 <p>Департамент бухгалтерского учета</p>	<p>Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02</p>	<p>РИ-14-006</p> <p>Стр. 76 из 81</p>
---	---	--

был сформирован на сумму возникшего в прошлом отчетном периоде убытка. Отложенный налоговый актив погашается полностью в сумме учтенной в текущем году временной вычитаемой разницы;

б) если прибыль не получена, однако сумма убытка уменьшилась по сравнению с предыдущим кварталом, на сумму уменьшения убытка от деятельности МЦ следует учесть погашение временной вычитаемой разницы и отразить погашение отложенного налогового актива.

В бухгалтерском учете уменьшение налогового убытка (получение прибыли) в отчетном периоде следует отразить как погашение отложенного налогового актива:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Уменьшение убытка по деятельности МЦ по сравнению с предыдущим отчетным периодом * Ставка налога на прибыль

В случае получения прибыли от деятельности МЦ в следующем отчетном периоде погашение временной вычитаемой разницы следует произвести в полном объеме, т.к. объект учета (убыток), в связи с которым возник отложенный налоговый актив в отчетном периоде, отсутствует.

Погашение временной вычитаемой разницы по мере погашения убытка от деятельности МЦ, полученного в прошлые налоговые периоды

Погашение временной вычитаемой разницы по налоговому убытку от деятельности МЦ, полученному в предыдущем налоговом периоде, производится начиная со следующего налогового периода.


Если в последующие налоговые периоды Обществом будет получена прибыль от деятельности МЦ для целей налогообложения, то налоговая база по налогу на прибыль от деятельности МЦ может быть уменьшена на сумму убытка, полученного в прошлые налоговые периоды при соблюдении условий, установленных статьей 275.1 НК РФ. При этом следует определить сумму погашения отложенного налогового актива:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Сумма налогового убытка по МЦ, полученная в предыдущие периоды и уменьшающая налоговую базу отчетного (налогового) периода в соответствии с установленным законодательством порядком * Ставка налога на прибыль

Погашение временной вычитаемой разницы соответствует сумме, отраженной по строке 090 приложения 2 к листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль за отчетный (налоговый) период.

Списание отложенного налогового актива по истечении 10 лет

Если по истечении 10 лет с момента образования налоговый убыток по деятельности МЦ не был погашен за счет прибыли от деятельности МЦ, следует отразить списание отложенного налогового убытка с баланса (пункт 17 ПБУ 18/02). Связано это с тем, что отложенный налоговый актив по убытку от деятельности МЦ в данном случае никогда не уменьшит сумму налога на прибыль на законных основаниях, установленных НК РФ.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 77 из 81

Для списания отложенного налогового актива с баланса следует определить сумму погашения временной вычитаемой разницы, которая будет равна сумме непогашенного налогового убытка:

Списание ОНА Д99-400* К09* = Непогашенный в течение установленного законодательством срока убыток по деятельности МЦ* Ставка налога на прибыль

Для выявления суммы списания временной вычитаемой разницы следует рассчитать сумму налогового убытка, полученного от деятельности МЦ, который не подлежит переносу на следующие налоговые периоды в связи с истечением 10 лет.

Эти данные можно рассчитать на основании приложений 2 к листу 02 налоговых деклараций по налогу на прибыль прошлых периодов.

2.3.4. Убыток по результатам деятельности Общества в целом

2.3.4.1. Постоянные разницы

При получении убытка по результатам деятельности Общества в целом в бухгалтерском учете постоянные разницы не возникают.

2.3.4.2. Временные разницы

Возникновение временной вычитаемой разницы на сумму убытка, возникшего за отчетный (налоговый) период

Если по итогам отчетного (налогового) периода по результатам деятельности Общества получен налоговый убыток, возникает временная вычитаемая разница, образующая отложенный налоговый актив.

ОНА Д09* К68-030.00.001 = Убыток ОАО «Аэрофлот», полученный по итогам деятельности за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль


Временная вычитаемая разница представлена в строке 100 листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль (отрицательное значение показателя этой строки) за отчетный (налоговый) период.

Прибыль (убыток) от деятельности Общества для целей налогообложения рассчитывается нарастающим итогом за год. Таким образом, в случае получения убытка в налоговом учете Общества в каком-либо отчетном периоде его может перекрыть прибыль, полученная в следующем отчетном периоде.

Поскольку налогооблагаемая прибыль определяется нарастающим итогом в течение года, в следующем квартале при получении прибыли (или уменьшении суммы убытка) следует произвести погашение временной вычитаемой разницы, и отразить погашение отложенного налогового актива:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Сумма прибыли, на которую произошло увеличение убытка прошлого отчетного периода * Ставка налога на прибыль

Для погашения временной вычитаемой разницы следует рассчитать сумму, на которую уменьшился убыток прошлого отчетного периода. В случае уменьшения налогового убытка следует рассчитать сумму, на которую сумма налогового убытка уменьшилась. Эта сумма будет являться основанием для расчета суммы погашения отложенного налогового актива.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 78 из 81

В том случае, если по результатам следующего отчетного периода по результатам деятельности Общества в целом получена прибыль, погашение временной вычитаемой разницы, возникшей в прошлые периоды, производится в полном объеме.

В том случае если Обществом получен убыток по итогам года, перенос убытков на будущее производится в соответствии со статьей 283 НК РФ.

Согласно пункту 2 статьи 283 НК РФ налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

По мере получения прибыли в следующие налоговые периоды Общество при соблюдении условий, оговоренных в статье 283 НК РФ, может уменьшить размер полученной прибыли на сумму убытков, полученных в прошлые налоговые периоды.

По мере погашения налогового убытка прошлых налоговых периодов следует отразить погашение временной вычитаемой разницы:

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Убыток или часть убытка прошлых налоговых периодов, уменьшающий налогооблагаемую базу текущего периода * Ставка налога на прибыль

Погашение временной вычитаемой разницы в виде суммы погашаемого убытка прошлых налоговых периодов представлено в строке 110 листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль.

Списание отложенного налогового актива по истечении 10 лет

Если по истечении 10 лет с момента образования налоговый убыток по деятельности Общества в целом не был погашен за счет полученной прибыли, Обществу следует отразить списание отложенного налогового актива с баланса (пункт 17 ПБУ 18/02). Связано это с тем, что отложенный налоговый актив по убытку от деятельности Общества в будущем не уменьшит сумму налога на прибыль на законных основаниях.


Для списания отложенного налогового актива с баланса следует определить сумму погашения временной вычитаемой разницы, которая будет равна сумме непогашенного налогового убытка:

Списание ОНА Д99-400* К09* = Непогашенный в течение установленного законодательством срока убыток по деятельности ОАО «Аэрофлот» * Ставка налога на прибыль

Остаток не перенесенного убытка отражается по строке 160 приложения 4 к листу 02 декларации по налогу на прибыль

2.3.5. Убытки от уступки прав требования

Статьей 279 НК РФ предусмотрены особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль по операциям, связанным с уступкой права требования.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006 Стр. 79 из 81
---	--	---------------------------------------

В соответствии с пунктом 1 статьи 279 НК РФ при уступке налогоплательщиком права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком налогоплательщика.

При этом размер убытка для целей налогообложения не может превышать суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований статьи 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг).

Согласно пункту 2 статьи 279 НК РФ при уступке налогоплательщиком права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором сроков платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком, который принимается в целях налогообложения в следующем порядке:

50 процентов от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования;

50 процентов от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 календарных дней с даты уступки права требования.

2.3.5.1. Постоянные разницы

В том случае, если сумма убытка от уступки права требования долга до наступления срока платежа не может быть принята для целей налогообложения на основаниях, установленных пунктом 1 статьи 279 НК РФ, следует определить размер постоянной разницы, приводящей к образованию постоянного налогового обязательства:


ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001 = Убыток от уступки права требования (до наступления срока платежа по договору), не принимаемый для целей налогообложения за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

2.3.5.2. Временные разницы

В том случае, если для целей налогообложения получен убыток от уступки права требования долга после наступления срока платежа, в бухгалтерском учете следует учесть временную вычитаемую разницу, приводящую к образованию отложенного налогового актива:

ОНА Д09* К68-030.00.001 = 50 процентов налогового убытка от уступки права требования, принимаемого при налогообложении прибыли через 45 дней с даты уступки за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

По истечении 45 дней с момента уступки права требования долга после наступления срока платежа, оставшуюся сумму убытка также можно принять в целях налогообложения. Следует учесть погашение временной вычитаемой разницы:

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 80 из 81

Погашение ОНА Д68-030.00.001 К09* = Учен при налогообложении прибыли отложенный убыток от уступки права требования по истечении 45 дней с даты уступки за отчетный (налоговый) период * Ставка налога на прибыль

3. Порядок отражения постоянных и временных разниц по налогу на прибыль в бухгалтерской отчетности (форма № 1, форма № 2)

3.1. Порядок заполнения формы № 1 «Бухгалтерский баланс»

В соответствии с пунктом 23 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

Приказом об учетной политике для целей бухгалтерского учета предусмотрено отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства при составлении бухгалтерской отчетности.

3.2. Порядок заполнения формы № 2 «Отчет о финансовых результатах»

В соответствии с пунктом 24 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» в Отчете о финансовых результатах отражаются постоянные налоговые обязательства и постоянные налоговые активы, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток).

По строке «Изменения отложенных налоговых активов» формы 2 отражается сальдо оборотов по дебету и по кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» за отчетный период нарастающим итогом с начала года.

По строке «Изменения отложенных налоговых обязательств» формы 2 отражается сальдо оборотов по кредиту и по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» за отчетный период нарастающим итогом с начала года.

По строке «Текущий налог на прибыль» отражается сумма налога на прибыль, рассчитанная нарастающим итогом с начала года по данным декларации по налогу на прибыль.

Сумма постоянных налоговых обязательств (активов), начисленных за отчетный период нарастающим итогом с начала года, в форме 2 указывается справочно и в расчете не участвует.


При этом по строке 2421 следует указать разницу между постоянными активами и постоянными обязательствами, возникшими в отчетном периоде. В случае превышения размера постоянных налоговых обязательств над размером постоянных налоговых активов в отчетном периоде полученный показатель следует заключить в круглые скобки.

4. Типовые проводки бухгалтерского учета

В настоящем разделе обобщены типовые проводки, возникающие в процессе реализации требований ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

1. Типовые проводки по определению суммы условного расхода (дохода) по налогу на прибыль.

Условный расход по налогу на прибыль (УРН) Д99-400.17.000 К68-030.00.001.

 Департамент бухгалтерского учета	Методика учета расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	РИ-14-006
		Стр. 81 из 81

Условный доход по налогу на прибыль (УДН) Д68-030.00.001 К99-400.16.000.

2. Типовые проводки по учету постоянных разниц, временных разниц и их погашения в отчетном (налоговом) периоде.

Отражен постоянный налоговый актив ПНА Д68-030.00.001 К99-400.18.000.

Отражено постоянное налоговое обязательство ПНО Д99-400.19.000 К68-030.00.001.

Отражено отложенное налоговое обязательство ОНО Д68-030.00.001 К77*.

Отражено погашение отложенного налогового обязательства ОНО Д77* К68-030.00.001.

Отражен отложенный налоговый актив ОНА Д09* К68-030.00.001.

Отражено погашение отложенного налогового актива ОНА Д68-030.00.001 К09*.

Списано отложенное налоговое обязательство ОНО Д77* К99-400*.

Списан отложенный налоговый актив ОНА Д99-400* К09*.

3. Распределение сумм, аккумулированных на собирательно-распределительном счете 68-030.00.001 по бюджетам.

По окончании отчетного квартала сумму налога, учтенного на собирательно-распределительном счете 68-300.00.001, следует распределить по бюджетам и отразить это в учете в соответствии с рабочим Планом счетов Общества:

А. Отражена сумма налога на прибыль, причитающаяся в федеральный бюджет:

Д68-300.00.001 К68-030.00.000 – сумма налога на прибыль, подлежащая перечислению в федеральный бюджет.

Б. Отражена сумма налога на прибыль, причитающаяся в бюджет города Москвы:

Д68-300.00.001 К68-030.10.000 – сумма налога на прибыль, подлежащая перечислению в бюджет города Москвы.

В. Отражена сумма налога на прибыль, причитающаяся в бюджет Московской области:

Д68-300.00.001 К68-030.20.000 – сумма налога на прибыль, подлежащая перечислению в бюджет Московской области.

Г. Отражена сумма налога на прибыль, причитающаяся в областной бюджет субъектов Российской Федерации:

Д68-300.00.000 К68-030.30.000 – сумма налога на прибыль, подлежащая перечислению в областной бюджет субъектов Российской Федерации.

4. По окончании отчетного года субсчета счета 99 подлежат закрытию.

Главный бухгалтер



А.П.Трусов

Исп. Илианова Г.А.
Тел. 64-43

