

**Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
Санкт-Петербургский горный университет**

Кафедра экономики, учета и финансов

БУХГАЛТЕРСКИЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

*Методические указания к самостоятельной работе
для студентов бакалавриата направления 38.03.01*

**САНКТ-ПЕТЕРБУРГ
2020**

УДК 336.66:657.6 (073)

БУХГАЛТЕРСКИЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: Методические указания к самостоятельной работе / Санкт-Петербургский горный университет. Сост.: *Н.В. Столбовская, Л.Г. Туровская*. СПб, 2020. 23 с.

Приведены вопросы по темам, вынесенные на самостоятельное изучение, а также задания для выполнения самостоятельных работ по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет».

Предназначены для студентов бакалавриата направления 38.03.01 «Экономика» профиля программы «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Научный редактор проф. *И.Б. Сергеев*

Рецензент *И.Д. Матвеев* (ООО «Матвеев и К»)

© Санкт-Петербургский
горный университет, 2020

БУХГАЛТЕРСКИЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

***Методические указания к самостоятельной работе
для студентов бакалавриата направления 38.03.01***

Сост.: *Н.В. Столбовская, Л.Г. Туровская*

Печатается с оригинал-макета, подготовленного кафедрой
экономики, учета и финансов

Ответственный за выпуск *Н.В. Столбовская*

Лицензия ИД № 06517 от 09.01.2002

Подписано к печати 26.05.2020. Формат 60×84/16.
Усл. печ. л. 1,4. Усл.кр.-отт. 1,4. Уч.-изд.л. 1,2. Тираж 50 экз. Заказ 296. С 34.

Санкт-Петербургский горный университет
РИЦ Санкт-Петербургского горного университета
Адрес университета и РИЦ: 199106 Санкт-Петербург, 21-я линия, 2

1. ВВЕДЕНИЕ

ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ ДИСЦИПЛИНЫ

Основной целью изучения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» является приобретение студентами знаний в области теории и практики управленческого учета, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за ее деятельностью.

В результате освоения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» студент должен:

- знать теоретические основы управления затратами фирмы
- уметь использовать полученные знания при принятии управленческих решений.

2. ПЕРЕЧЕНЬ ТЕМ, ВЫНЕСЕННЫХ НА САМОСТОЯТЕЛЬНОЕ ИЗУЧЕНИЕ

Раздел 1. Основы бухгалтерского управленческого учета.

Учебные вопросы: Управленческий учет как элемент системы бухгалтерского учета. Предпосылки появления управленческого учета в РФ. Понятие бухгалтерского управленческого учета, его предмет, метод, объекты исследования, задачи. Место бухгалтерского учета в системе «экзаунтинг». Характеристика информации, предоставляемой бухгалтерским управленческим учетом. Условия ее хранения. Взаимодействие финансового и управленческого учета. Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет. Законодательные основы бухгалтерского управленческого учета.

Контрольные вопросы:

1. Каковы основные функции управленческого учета?
2. Каковы наиболее важные различия между финансовым и управленческим учетом?
3. Как может управленческий учет помочь фирме снизить затраты на производство?

Раздел 2. Затраты: их поведение, учет и классификация.

Учебные вопросы: Эволюция методов учета затрат. Понятие затрат, их классификация. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли. Классификация затрат для принятия решений и планирования. Классификация затрат для контроля и регулирования. Организация учета производственных затрат. Следует изучить следующие классификации затрат: постоянные и переменные затраты; прямые и косвенные затраты; регулируемые и нерегулируемые затраты; производственные затраты: прямые затраты на материалы, прямые затраты на заработную плату, накладные расходы, косвенные затраты на материалы, косвенные затраты на труд; производственные затраты на предприятиях сферы обслуживания и в некоммерческих организациях; непроизводственные расходы; себестоимость; затраты отчетного периода и расходы; альтернативные затраты; невозвратные затраты; дифференциальные затраты. Далее нужно уделить особое внимание таким понятиям, как фактор затрат; маржинальные и средние затраты.

Контрольные вопросы:

1. В чем заключается разница между постоянными и переменными затратами?
2. Каково поведение переменных и постоянных затрат в расчете на единицу продукции и на весь объем?
3. Каковы три основных элемента производственных затрат?
4. Чем отличаются прямые затраты от косвенных?
5. Почему оплата времени простоя и сверхурочной работы относится к производственным накладным расходам?
6. Почему производственные накладные расходы считаются косвенными затратами?

Раздел 3. Калькулирование себестоимости.

Учебные вопросы: Себестоимость продукции: ее состав и виды. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством. Принципы калькулирования, его объект и методы. Попроцессный, попередельный и позаказный методы калькулирования. Калькулирование полной производственной себестоимости.

Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг). Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг). Калькулирование производственной себестоимости. Калькуляция себестоимости по переменным издержкам - система «директ-костинг». Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат.

Контрольные вопросы:

1. Каковы три основные цели определения затрат на производство?
2. Какова разница между поперцессным и позаказным калькулированием?
3. Каковы преимущества использования предварительно рассчитанного коэффициента накладных расходов по сравнению с фактическим коэффициентом?
4. Опишите процесс двухэтапного отнесения цеховых накладных расходов на изделие.
5. Как используются принципы позаказного калькулирования в сфере обслуживания (консультационные фирмы, юридические конторы, больницы)?
6. Что означает термин "фактор затрат"? Что такое фактор затрат по объему производства?
7. Дайте пример использования позаказного калькулирования в больнице.
8. В чем причина возникновения недораспределенных или перераспределенных накладных расходов?
9. Каковы два способа списания недораспределенных или перераспределенных накладных расходов в конце отчетного периода?
10. Каковы три вида непроизводственных организаций, в которых может быть использовано поперцессное калькулирование?
11. Какова принципиальная разница и сходство между поперцессным и позаказным калькулированием?

12. Каковы четыре этапа попроцессного калькулирования?
13. Дайте определение термину "эквивалентное изделие" и объясните, как оно используется в попроцессном калькулировании.
14. Объясните, в чем отличие расчета эквивалентного изделия методом средней взвешенной и методом ФИФО.
15. Какова цель составления цехового отчета при попроцессном калькулировании?
16. Маржинальный подход можно рассматривать как инструмент внутрифирменного планирования и принятия решений.
17. В чем различие между переменными, постоянными, смешанными затратами?
18. Как повлияет изменение объема производства на: величину постоянных затрат в расчете на единицу продукции; общую сумму постоянных затрат; величину изменения переменных затрат на единицу продукции; общую сумму переменных затрат?
19. Какова сущность понятий "поведение затрат" и "область релевантности"?
20. Каковы факторы затрат для следующих организаций и видов деятельности: гостиница, юридическая контора, сооружение горной выработки специальными способами, строительство коттеджа?
21. Каков метод мини-макси?
22. В чем заключается суть метода «наименьших квадратов»?
23. В чем заключается разница между традиционным и маржинальным подходом при составлении отчета о прибылях и убытках предприятия?
24. В чем заключается суть СУР-анализа?
25. Каково определение точки безубыточности?
26. Какова характеристика методов определения точки безубыточности: уравнений, маржинальной прибыли, графического?
27. Что такое норма маржинальной прибыли? Какова ее роль при прогнозировании показателей деятельности предприятия?
28. Предположим, что постоянные затраты на предприятии увеличились. Как это отразится на точке безубыточности?

29. В чем состоит разница между валовой прибылью и маржинальной прибылью предприятия?

30. Как можно использовать график соотношения "затраты - объем - прибыль" при составлении плана производства предприятия?

31. Если объем продаж увеличивается, какое из предприятий получит большую прибыль: предприятие А, в составе затрат которого преобладают постоянные затраты, или предприятие В, где затраты состоят главным образом из переменных затрат?

32. Вы согласны с утверждением, что изменения в постоянных затратах более значимы для предприятия, чем изменения в переменных затратах? Обоснуйте свою точку зрения.

33. Компания С выпускает видеомагнитофоны, процесс производства полностью автоматизирован. Компания А также выпускает видеомагнитофоны, собираемые вручную. Чем отличается структура затрат на предприятиях С и А? У какой компании будет более высокий уровень операционного рычага?

34. Каковы методы установления стандартов?

35. Что означает отклонение по прямым затратам на материалы?

36. Что означает отклонение по прямым затратам на заработную плату?

37. Каковы факторы производства, которые рассматривает менеджер, устанавливая значение отклонений по затратам?

38. Как используется система "стандарт-кост" при расчете затрат на производство продукции.

39. Основные преимущества системы "стандарт-кост"?

40. Каким образом менеджер может оказать влияние на отклонение по стоимости и по количеству используемых основных материалов?

Раздел 4. Организация бухгалтерского управленческого учета.

Учебные вопросы: Возможные варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы. Система записей хозяйственных операций на счетах управленческого и финансового учета. Применение системы интегрированного учета в

торговой организации. Применение системы интегрированного учета на промышленном предприятии.

Контрольные вопросы:

1. Суть автономной системы управленческого учета.
2. Суть интегрированной системы управленческого учета.
3. Система записей хозяйственных операций на счетах управленческого учета.

Раздел 5. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

Учебные вопросы: Разницы между "бухгалтерской" и "налоговой" прибылью; учет налога на прибыль; Отражение налога на прибыль в бухгалтерской отчетности.

Методические рекомендации.

1. Разницы между "бухгалтерской" и "налоговой" прибылью.

ПБУ 18/02 (далее – Положение) вводится в действие, начиная с отчетности за 2003 год. Оно устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций (кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений).

ПБУ 18/02 может не применяться субъектами малого предпринимательства и некоммерческими организациями.

В соответствии с ПБУ 18/02 между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода может возникать разница, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством РФ о налогах и сборах. Эта разница состоит из **постоянных и временных разниц.**

Постоянные разницы - это 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;

- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

1. превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам.

К подобным расходам могут относиться:

- представительские расходы;
- расходы на рекламу;
- расходы по процентам;
- суточные по служебным командировкам;
- компенсации за использование личного транспорта в служебных целях;
- расходы на добровольное страхование работников;
- другие нормируемые для целей налогообложения расходы.

2. непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей. Перечень данных расходов приведен в ст. 270 НК РФ. К ним относится и ряд «социальных» расходов, осуществляемых в пользу работников предприятия: суммы материальной помощи работникам; бесплатное или льготное питание работников (если оно не предусмотрено законодательством, трудовыми или коллективными договорами); оплата проезда к месту работы и обратно (за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда оплата проезда к месту работы и обратно предусмотрена трудовыми или коллективными договорами); оплата путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприя-

тий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

3. образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству РФ о налогах и сборах (в соответствии со ст.283 НК РФ – по истечении 10 лет), уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

4. прочих аналогичных различий.

Под **постоянным налоговым обязательством** (в дальнейшем - **ПНО**) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде по сравнению с суммой налога, рассчитанной исходя из прибыли по данным бухгалтерского учета.

Под **постоянным налоговым активом** (в дальнейшем - **ПНА**) понимается сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде по сравнению с суммой налога, рассчитанной исходя из прибыли по данным бухгалтерского учета.

ПНО (ПНА) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

ПНО (ПНА) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

ПНО (ПНА) отражаются в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (счет 99), субсчета «Постоянные налоговые обязательства» и «Постоянные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам (счет 68).

Далее постоянные разницы, порождающие ПНО (налоговая прибыль > бухгалтерская прибыль), будем называть постоянными разницами первого типа, а постоянные разницы, порождающие ПНА (налоговая прибыль < бухгалтерская прибыль) будем называть постоянными разницами второго типа.

Пример 1: Учет постоянных разниц и постоянных налоговых обязательств.

В отчетном периоде были начислены вознаграждения работникам предприятия в сумме 220 000 р. (в т.ч. материальная помощь в сумме 10 000 р.). Вознаграждения работников, признаваемые для целей налогообложения, за отчетный период составили 210 000 р. Прибыль по данным бухгалтерского учета 90 000 руб.

Таблица 1

№	Показатель	Расчет, руб	Сумма, руб
1	Прибыль по данным бухгалтерского учета		90 000
2	Налог на прибыль, рассчитанный исходя из «бухгалтерской» прибыли (условный расход по налогу на прибыль)	90 000 x 20%	18 000
3	Постоянная разница (возникает, т.к. расходы по выплате материальной помощи не признаются для целей налогообложения)	220 000 – 210 000	10 000
4	Постоянное налоговое обязательство	10 000×20%	2 000
5	Налоговая база по налогу на прибыль	90 000+10 000	100 000
6	Сумма налога на прибыль к уплате (исходя из налоговой базы)	100 000×20%	20 000

При этом выполняется соотношение:

$$18\ 000 + 2\ 000 = 20\ 000$$

(условный расход по налогу на прибыль) ПНО (фактический налог на прибыль)

Отражение операций по начислению налога на прибыль на счетах бухгалтерского учета:

- а) Д-т 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»
К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 18 000
- б) Д-т 99, субсчет «ПНО»
К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 2 000

Пример 2: Учет постоянных разниц второго типа и постоянных налоговых активов

В отчетном периоде прибыль по данным бухгалтерского учета составила 100 000 р. (в т.ч. 10 000 р. - денежные средства, безвозмездно полученные от материнской организации). Прибыль, признаваемая для целей налогообложения, за отчетный период составила 90 000 р.

Таблица 2

№	Показатель	Расчет, руб	Сумма, руб
1	Прибыль по данным бухгалтерского учета		100 000
2	Налог на прибыль, рассчитанный исходя из «бухгалтерской» прибыли (условный расход по налогу на прибыль)	100 000×20%	20 000
3	Постоянная разница второго типа (возникает, т.к. налоговая прибыль < бухгалтерская прибыль)	100 000 - 90 000	10 000
4	Постоянный налоговый актив	10 000 ×20%	2 000
5	Налоговая база по налогу на прибыль	100 000 - 90 000	10 000
6	Сумма налога на прибыль к уплате (исходя из налоговой базы)	90 000 ×20%	18 000

При этом выполняется соотношение:

$$\begin{array}{rcccl}
 20\,000 & - & 2\,000 & = & 18\,000 \\
 \text{(условный расход по налогу на прибыль)} & & \text{ПНА} & & \text{(фактический налог на прибыль)}
 \end{array}$$

Отражение операций по начислению налога на прибыль на счетах бухгалтерского учета:

- а) Д-т 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»
 К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 20 000
- б) Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
 К-т 99, субсчет «ПНА» 2 000

Временные разницы - это 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 при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию **отложенного налога на прибыль**, то есть сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы возникают:

- если расходы, понесенные (и отраженных в бухгалтерском учете) в отчетном периоде, будут признаны для целей налогообложения только в последующих периодах;

- если доходы, признаваемые для целей налогообложения в отчетном периоде, будут признаны в бухгалтерском учете только в последующих периодах.

В обоих случаях в отчетном периоде налогооблагаемая прибыль получается больше, чем «бухгалтерская» прибыль, однако в последующих периодах налоговая база будет меньше, чем прибыль по данным бухгалтерского учета.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета (ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007) и для целей определения налога на прибыль (ст.259 НК РФ), если бухгалтерский способ амортизирует имущество быстрее, чем налоговый способ (в том числе если в бухгалтерском учете срок полезного использования был установлен меньше, чем для целей налогообложения);

- убытка, перенесенного на будущее, неиспользованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах (в т.ч. по ст.283 НК РФ);

- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей (п.3 ст.268 НК РФ);

- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения (ст. 273 НК РФ), а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

- прочих аналогичных различий.

Под **отложенным налоговым активом (ОНА)** понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах.

Организация признает ОНА в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы.

Изменение величины ОНА в отчетном периоде равняется произведению вычитаемых временных разниц, возникших (погашенных) в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

Отложенный налоговый актив отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться ОНА. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

ОНА при выбытии актива или обязательства, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков (счет 99) в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Пример 3: Учет вычитаемых временных разниц и отложенных налоговых активов.

25 декабря 2014 г. введен в эксплуатацию объект основных средств с первоначальной стоимостью 120 000 р. и со сроком полез-

ного использования 5 лет. В целях бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации путем применения способа по сумме чисел лет, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль используется линейный метод. Прибыль по данным бухгалтерского учета составляет 100 000 рублей.

Таблица 3

Год	Амортизация для целей бухгалтерского учета		Амортизация для целей налогообложения	
	Расчет	Сумма	Расчет	Сумма
2015	$(120\,000 \times 5 / 15)$	40 000	$(120\,000 \times 1 / 5)$	24 000
2016	$(120\,000 \times 4 / 15)$	32 000	$(120\,000 \times 1 / 5)$	24 000
2017	$(120\,000 \times 3 / 15)$	24 000	$(120\,000 \times 1 / 5)$	24 000
2018	$(120\,000 \times 2 / 15)$	16 000	$(120\,000 \times 1 / 5)$	24 000
2019	$(120\,000 \times 1 / 15)$	8 000	$(120\,000 \times 1 / 5)$	24 000

Ставка налога на прибыль составляет 20%.

2015 год

Таблица 4

№	Показатель	Расчет, руб.	Сумма, руб.
1.	Прибыль по данным бухгалтерского учета		100 000
2.	Налог на прибыль, рассчитанный исходя из «бухгалтерской» прибыли (условный расход по налогу на прибыль)	$100\,000 \times 20\%$	20 000
3.	Вычитаемая временная разница (возникает т.к. расходы для целей бухгалтерского учета больше, чем для целей исчисления налога на прибыль)	$40\,000 - 24\,000$	16 000
4.	Отложенный налоговый актив	$16\,000 \times 20\%$	3 200
5.	Налоговая база по налогу на прибыль	$100\,000 + 16\,000$	116 000
6.	Сумма налога на прибыль к уплате (исходя из налоговой базы)	$116\,000 \times 20\%$	23 200

При этом выполняется соотношение:

$$\begin{array}{rclcl}
 20\,000 & + & 3\,200 & = & 23\,200 \\
 \text{(условный расход по налогу на прибыль)} & & \text{ОНА} & & \text{(фактический налог на прибыль)}
 \end{array}$$

Отражение операций по начислению налога на прибыль на счетах бухгалтерского учета:

- а) Д-т 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»
 Д-т 09 «Отложенные налоговые активы» 20 000
- б) Д-т 09 «Отложенные налоговые активы»
 К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 3 200

2016 год

В результате аналогичных расчетов определяется вычитаемая временная разница в сумме 8 000 руб. (32 000 - 24 000). В бухгалтерском учете признается отложенный налоговый актив в сумме 1 600 р. (8 000 × 20%).

2017 год

Расходы для целей бухгалтерского учета и для целей исчисления налога на прибыль совпадают. Отложенный налоговый актив не увеличивается и не уменьшается.

2018 год

Таблица 5

№	Показатель	Расчет, руб.	Сумма, руб.
1.	Прибыль по данным бухгалтерского учета		100 000
2.	Налог на прибыль, рассчитанный исходя из «бухгалтерской» прибыли (условный расход по налогу на прибыль)	100 000 × 20%	20 000
3.	Превышение амортизации для целей исчисления налога на прибыль над амортизацией по данным бухгалтерского учета (уменьшение ранее признанной вычитаемой временной разницы)	24 000 – 16 000	8 000
4.	Уменьшение ОНА	8 000 × 20%	1 600
5.	Налоговая база по налогу на прибыль	100 000 - 8 000	92 000
6.	Сумма налога на прибыль к уплате (исходя из налоговой базы)	92 000 × 20%	18 400

При этом выполняется соотношение:

$$20\ 000 \quad - \quad 1\ 600 \quad = \quad 18\ 400$$

(условный расход по Уменьшение (фактический налог на

налогу на прибыль)

ОНА

прибыль)

Отражение операций по начислению налога на прибыль на счетах бухгалтерского учета:

- а) Д-т 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»
К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 20 000
- б) Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
К-т 09 «Отложенные налоговые активы» 1 600

2019 год

В результате аналогичных расчетов определяется уменьшение (и полное погашение) вычитаемой временной разницы 16 000 руб (24 000 – 8 000). В бухгалтерском учете отражается погашение (окончательное) отложенного налогового актива в сумме 3 200 р. (16 000 × 20%).

По истечении срока полезного использования амортизируемого объекта (а в общем случае – по истечении периода признания отложенного налога на прибыль) ОНА должен быть полностью погашен и на счете «Отложенные налоговые активы» не должно быть сальдо, связанного с данным активом.

	<i>Дебет</i>	09 «Отложенные налоговые активы»	<i>Кредит</i>
2015		3 200	-
2016		1 600	-
2017		-	-
2018		-	1 600
2019		-	3 200
Итого		4 800	4 800

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают:

- если расходы, признаваемые для целей налогообложения в отчетном периоде, будут признаны в бухгалтерском учете только в последующих периодах;

- если доходы, полученные (и отраженные в бухгалтерском учете) в отчетном периоде, будут признаны для целей налогообложения только в последующих периодах.

В обоих случаях в отчетном периоде налогооблагаемая прибыль получается меньше, чем «бухгалтерская» прибыль, однако в последующих периодах налоговая база будет больше, чем прибыль по данным бухгалтерского учета.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета (ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007) и целей определения налога на прибыль (ст.259 НК РФ), если бухгалтерский способ амортизирует имущество медленнее, чем налоговый способ (в том числе, если в бухгалтерском учете срок полезного использования был установлен больше, чем для целей налогообложения);

- наличия дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения (ст. 273 НК РФ), а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

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

- прочих аналогичных различий.

Под *отложенным налоговым обязательством (ОНО)* понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах. ОНО признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Изменение величины ОНО в отчетном периоде равняется произведению налогооблагаемых временных разниц, возникших (погашенных) в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц, будут уменьшаться или полностью погашаться ОНО. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

ОНО при выбытии актива или обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счет учета прибылей и убытков (счет 99) в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль, как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Такая ситуация возможна, например, при безвозмездной передаче соответствующего объекта активов (пп.16 ст.270 НК РФ).

Пример 4: Учет налогооблагаемых временных разниц и отложенных налоговых обязательств.

25 декабря 2010 г. введен в эксплуатацию объект основных средств с первоначальной стоимостью 120 000 р. и со сроком полезного использования 5 лет. В целях бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации линейным способом, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль используется нелинейный способ. Прибыль по данным бухгалтерского учета 100 000 руб.

Таблица 6

Год	Амортизация для целей бухгалтерского учета		Амортизация для целей налогообложения	
	Расчет	Сумма	Расчет	Сумма
2015	$(120\ 000 \times 1 / 5)$	24 000	По ст.259 НК РФ	40 109
2016	$(120\ 000 \times 1 / 5)$	24 000	По ст.259 НК РФ	26 701
2017	$(120\ 000 \times 1 / 5)$	24 000	По ст.259 НК РФ	17 779
2018	$(120\ 000 \times 1 / 5)$	24 000	По ст.259 НК РФ	11 835
2019	$(120\ 000 \times 1 / 5)$	24 000	По ст.259 НК РФ	23 576

Ставка налога на прибыль в 2015 – 2019 составляла 20%.

2015 год

Таблица 7

№	Показатель	Расчет, руб	Сумма, руб
1.	Прибыль по данным бухгалтерского учета		100 000
2.	Налог на прибыль, рассчитанный исходя из «бухгалтерской» прибыли (условный расход по налогу на прибыль)	$100\ 000 \times 20\%$	20 000
3.	Налогооблагаемая временная разница (возникает т.к. расходы для целей исчисления налога на прибыль больше, чем для целей бухгалтерского учета)	$40\ 109 - 24\ 000$	16 109
4.	Отложенное налоговое обязательство	$16\ 109 \times 20\%$	3 222
5.	Налоговая база по налогу на прибыль	$100\ 000 - 16\ 109$	83 891
6.	Сумма налога на прибыль к уплате (исходя из налоговой базы)	$83\ 891 \times 20\%$	16 778

При этом выполняется соотношение:

$$\begin{array}{rclcl}
 20\ 000 & - & 3\ 222 & = & 16\ 778 \\
 \text{(условный расход по налогу на} & & \text{ОНО} & & \text{(фактический налог на при-} \\
 \text{прибыль)} & & & & \text{быль)}
 \end{array}$$

Отражение операций по начислению налога на прибыль на счетах бухгалтерского учета:

- а) Д-т 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»
- К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 20 000

- б) Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
- К-т 77 «Отложенные налоговые обязательства» 3 222

2016 год

В результате аналогичных расчетов определяется налогооблагаемая временная разница в сумме 2 701 руб (26 701 – 24 000). В бухгалтерском учете признается отложенное налоговое обязательство в сумме 540 р. ($2\ 701 \times 20\%$).

2017 год

Таблица 8

№	Показатель	Расчет, руб	Сумма, руб
1.	Прибыль по данным бухгалтерского учета		150 000
2.	Налог на прибыль, рассчитанный исходя из «бухгалтерской» прибыли (условный расход по налогу на прибыль)	$150\,000 \times 20\%$	30 000
3.	Превышение амортизации по данным бухгалтерского учета над амортизацией для целей исчисления налога на прибыль (уменьшение ранее признанной налогооблагаемой временной разницы)	$24\,000 - 17\,779$	6 221
4.	Уменьшение отложенного налогового обязательства	$6\,221 \times 20\%$	1 244
5.	Налоговая база по налогу на прибыль	$150\,000 + 6\,221$	156 221
6.	Сумма налога на прибыль к уплате (исходя из налоговой базы)	$156\,221 \times 20\%$	31 244

При этом выполняется соотношение:

$$\begin{array}{rcccl} 30\,000 & + & 1\,244 & = & 31\,244 \\ \text{(условный расход по налогу на прибыль)} & & \text{Уменьшение ОНО} & & \text{(фактический налог на прибыль)} \end{array}$$

Отражение операций по начислению налога на прибыль на счетах бухгалтерского учета:

- а) Д-т 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»
К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 30 000
- б) Д-т 77 «Отложенные налоговые обязательства»
К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 1 244

2018 год

В результате аналогичных расчетов определяется уменьшение налогооблагаемой временной разницы 12 165 руб (24 000 – 11 835). В бухгалтерском учете отражается уменьшение отложенного налогового обязательства в сумме 2 433 руб (12 165 × 20%).

2019 год

В результате аналогичных расчетов определяется уменьшение (и полное погашение) налогооблагаемой временной разницы 424

руб (24 000 – 23 576). В бухгалтерском учете отражается погашение (окончательное) отложенного налогового обязательства в сумме 85 руб ($424 \times 20\%$).

По истечении срока полезного использования амортизируемого объекта (а в общем случае – по истечении периода признания отложенного налога на прибыль) ОНО должно быть полностью погашено и на счете «Отложенные налоговые обязательства» не должно быть сальдо, связанного с данным обязательством.

	<i>Дебет</i>	77 «Отложенные налоговые обязательства»	<i>Кредит</i>
2015	-		3 222
2016	-		540
2017	1 244		-
2018	2 433		-
2019	85		-
Итого	3 762		3 762

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Бабаев Ю.А.* Бухгалтерский учёт: учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова; ред. Ю.А. Бабаев. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2016. 424 с.
2. *Донцова Л.В.* Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: практикум / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 5-е изд., перераб и доп. – М.: Дело и сервис, 2015. 160 с.
3. *Каморджанова Н.А.* Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова, А.П. Шабля – СПб: Питер, 2015. 480 с.
4. *Киселева О.В.* Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие – М.: Дело и сервис, 2015. 448 с.
5. *Петров А.М.* Учет и анализ: Учебник / А.М. Петров, Л.А. Мельникова, Е.В. Басалаева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ООО «КУРС»; М.: ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М», 2015. 512 с.
6. *Чеглакова С.Г.* Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие / С.Г. Чеглакова, О.В. Киселева, О.В. Скрипкина, Ю.Н. Прудников. – М.: Дело и Сервис, 2015. 448 с.
7. Налоговый кодекс ч.1,2 (с изменениями и дополнениями).

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
Перечень тем, вынесенных на самостоятельное изучение.....	3
Раздел 1. Основы бухгалтерского управленческого учета....	3
Раздел 2. Затраты: их поведение, учет и классификация.....	4
Раздел 3. Калькулирование себестоимости.....	4
Раздел 4. Организация бухгалтерского управленческого учета.....	8
Раздел 5. Отражение налога на прибыль в бухгалтерской отчетности.....	8
Библиографический список	23