

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

Кафедра экономики, учета и финансов

ЛАБОРАТОРНЫЙ ПРАКТИКУМ (УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ)

*Методические указания к самостоятельной работе
для студентов направления 38.03.01*

**САНКТ-ПЕТЕРБУРГ
2020**

УДК 336.66:657.6 (073)

ЛАБОРАТОРНЫЙ ПРАКТИКУМ (УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ): Методические указания к самостоятельной работе / Санкт-Петербургский горный университет. Сост.: *Н.В. Столбовская, Л.Г. Туровская*. СПб, 2020. 31 с.

Приведены вопросы по темам, вынесенные на самостоятельное изучение по дисциплине «Лабораторный практикум (учет, анализ, аудит)».

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

Научный редактор проф. *И.Б. Сергеев*

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

© Санкт-Петербургский
горный университет, 2020

ЛАБОРАТОРНЫЙ ПРАКТИКУМ (УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ)

*Методические указания к самостоятельной работе
для студентов 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. 1,9. Усл.кр.-отт. 1,9. Уч.-изд.л. 1,7. Тираж 50 экз. Заказ 295. 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 «Лабораторный практикум (учет, анализ, аудит)» является приобретение студентами знаний в области теории и практики бухгалтерского и налогового учета, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за ее деятельностью.

В результате освоения дисциплины «Лабораторный практикум (учет, анализ, аудит)» студент должен:

- знать теоретические основы бухгалтерского и налогового учета;
- уметь использовать полученные знания при принятии управленческих решений.

2. ПЕРЕЧЕНЬ ТЕМ, ВЫНЕСЕННЫХ НА САМОСТОЯТЕЛЬНОЕ ИЗУЧЕНИЕ

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

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 на 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*.

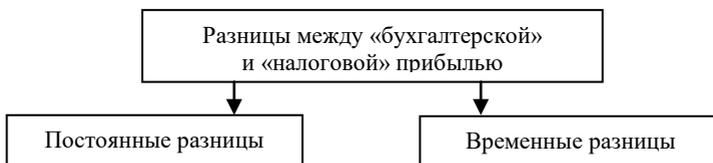


Схема № 1. Разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью

Постоянные различия - 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 различия 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: сум-

мы 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) мероприятий, 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 став-

ку 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. (Схема 2).

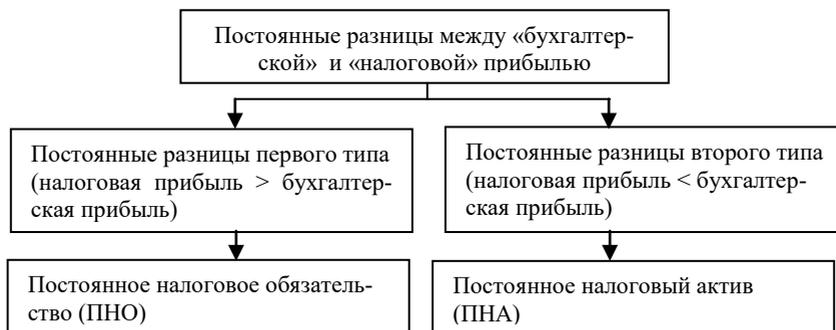


Схема № 2. Постоянные разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, ПНО и ПНА

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

Окончание таблицы 2

№	Показатель	Расчет, руб	Сумма, руб
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:

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

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. (Схема 3).

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.



Схема № 3. Временные разницы

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 полезного 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

Окончание таблицы 4.

№	Показатель	Расчет, руб.	Сумма, руб.
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 × 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 × 20%	23 200

При этом выполняется соотношение:

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

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

- а) Д-т 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»
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

Окончание таблицы 5

№	Показатель	Расчет, руб.	Сумма, руб.
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 налогу на прибыль) Уменьшение ОНА (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» 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:

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

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» 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 × 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 × 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 × 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 × 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 × 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



Схема № 4. Взаимосвязь постоянных и временных различий, постоянных налоговых активов и обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств

2. УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является **условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль**.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли (бухгалтерского убытка), сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков (счет 99).

При наличии прибыли по данным бухгалтерского учета сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль) в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При наличии убытка по данным бухгалтерского учета сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль).

Текущий налог на прибыль (ТНП) - налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, постоянного налогового актива, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

При отсутствии постоянных разниц и временных разниц, которые влекут за собой возникновение ПНО, ПНА, ОНА и ОНО, условный расход по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль.

Способ определения величины ТНП закрепляется в учетной политике организации. Организация может использовать следующие способы определения величины ТНП:

- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете. При этом величина ТНП должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;

- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. При этом величина ТНП соответствует сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, для целей определения текущего налога на прибыль, корректируется по следующей схеме (Схема 5).

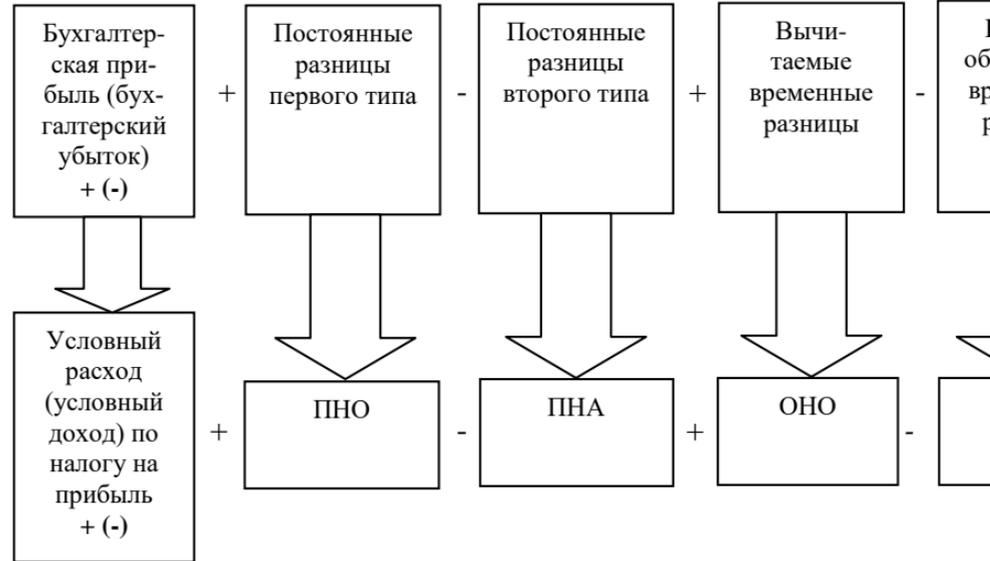


Схема № 5. Формирование текущего налога на прибыль по данным бухгалтерского учета

Отличия между «бухгалтерской» и «налоговой» прибылью могут возникать не только из-за возникновения постоянных и временных разниц в отчетном периоде, но и как результат погашения вычитаемых и налогооблагаемых разниц, возникших в предыдущих периодах.

Пример 5: Корректировка условного расхода (условного дохода) при наличии положительной налоговой базы

При составлении бухгалтерской отчетности организация в Отчете о финансовых результатах отразила прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) в размере 130 660 руб.

Налоговая база по налогу на прибыль, отраженная в налоговой декларации, составила 128 610 руб.

Факторы, которые повлияли на отклонение налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской прибыли:

1. Фактические представительские расходы превысили ограничения по представительским расходам, принимаемым для целей налогообложения, на 3 000 руб.

2. Денежные средства, безвозмездно полученные от материнской организации, составили 5 000 руб.

3. Амортизационные отчисления, по основным средствам, введенным в эксплуатацию в отчетном периоде, для целей бухгалтерского учета, составили 4 000 руб. (для целей налогообложения – 2 000 руб.).

4. В предыдущем отчетном периоде было продано с убытком основное средство. Сумма убытка, приходящаяся в налоговом учете на прочие расходы отчетного периода – 1 450 руб.

5. При вводе в эксплуатацию основного средства для целей налогообложения было одновременно списано на расходы 10% от его первоначальной стоимости (амортизационная премия) - 2 500 руб.

6. Срок полезного использования основного средства в налоговом учете закончился в предыдущем периоде. Для целей бухгалтерского учета срок полезного использования еще не истек, и амортизация, начисленная за отчетный период, составила 1 900 руб.

Ставка налога на прибыль составила 20%.

Таблица 9

№	Виды доходов и расходов	Суммы, учитываемые при определении бухгалтерской прибыли, руб.	Суммы, учитываемые при определении налоговой прибыли, руб.	Разницы, возникшие в отчетном периоде, руб.
1.	Представительские расходы	15 000	12 000	3 000 (постоянная разница первого типа)
2.	Безвозмездно полученные денежные средства	5 000	-	5 000 (постоянная разница второго типа)
3.	Сумма начисленной амортизации	4 000	2 000	2 000 (вычитаемая временная разница)
4.	Убыток от продажи основного средства	-	1 450	1 450 (погашение вычитаемой временной разницы)
5.	Амортизационная премия	-	2 500	2 500 (налогооблагаемая временная разница)
6.	Амортизация основного средства в бухгалтерском учете	1 900	-	1 900 (погашение налогооблагаемой временной разницы)

Таблица 10

№	Показатель	Расчет, руб.	Сумма, руб.
1.	Условный расход по налогу на прибыль (рассчитывается исходя из «бухгалтерской» прибыли)	$130\,660 \times 20\%$	26 132
2.	Постоянное налоговое обязательство (рассчитывается исходя из постоянной разницы первого типа)	$3\,000 \times 20\%$	600
3.	Постоянный налоговый актив (рассчитывается исходя из постоянной разницы второго типа)	$5\,000 \times 20\%$	1 000
4.	Отложенный налоговый актив (рассчитывается исходя из вычитаемой временной разницы)	$2\,000 \times 20\%$	400

Окончание таблицы 10

№	Показатель	Расчет, руб.	Сумма, руб.
5.	Погашение отложенного налогового актива (рассчитывается исходя из погашения вычитаемой временной разницы)	1 450 x 20%	290
6.	Отложенное налоговое обязательство (рассчитывается исходя из налогооблагаемой временной разницы)	2 500 x 20%	500
7.	Погашение отложенного налогового обязательства (рассчитывается исходя из погашения налогооблагаемой временной разницы)	1 900 x 20%	380
8.	Текущий налог на прибыль (рассчитывается путем корректировки условного расхода)	26 132 + 600 - 1 000 + 400 - 290 - 500 + 380	25 722
9.	Налог на прибыль в соответствии с налоговой декларацией (рассчитывается исходя из налоговой базы)	128 610 x 20%	25 722

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» 26 132
- б) Д-т 99, субсчет «Постоянные налоговые обязательства»
К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 600
- в) Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
К-т 99, субсчет «Постоянные налоговые активы» 1 000
- г) Д-т 09 «Отложенные налоговые активы»
К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 400
- д) Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
К-т 09 «Отложенные налоговые активы» 290
- е) Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
К-т 77 «Отложенные налоговые обязательства» 500
- ж) Д-т 77 «Отложенные налоговые обязательства»
К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» 380

	<i>Дебет</i>	<i>68 «Расчеты по налогам и сборам»</i>	<i>Кредит</i>
Условный расход по налогу на прибыль			26 132
<i>плюс</i> Постоянное налоговое обязательство			600
<i>минус</i> Постоянный налоговый актив	1 000		
<i>плюс</i> Отложенный налоговый актив			400
<i>минус</i> Погашение отложенного налогового актива	290		
<i>минус</i> Отложенное налоговое обязательство	500		
<i>плюс</i> Погашение отложенного налогового обязательства			380
Фактическая сумма налога			25 722

Случай, когда в бухгалтерская прибыль отрицательная, а налоговая – положительная совершенно аналогичен, только вместо условного расхода по налогу на прибыль возникает условный доход, и первая проводка будет иметь обратный вид.

Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

К-т 99, субсчет «Условный доход по налогу на прибыль»

Если налоговая база отрицательная, то обязательство по уплате налога на прибыль в отчетном периоде равно нулю, но у предприятия нет права и на возмещение налога из бюджета. В этом случае налоговый убыток отчетного года переносится на будущее и погашается за счет налогооблагаемой прибыли в течение 10 последующих лет. А так как в бухгалтерском учете этот убыток признается сразу, возникает отложенный налоговый актив, который отражается как последняя корректировка, приводящая текущий налог на прибыль к нулевой сумме.

Пример 6: Корректировка условного расхода (условного дохода) при наличии отрицательной налоговой базы

При составлении бухгалтерской отчетности организация в Отчете о финансовых результатах отразила убыток до налогообложения (бухгалтерский убыток) в размере 130 660 руб. Налоговый убыток, отраженный в налоговой декларации, составил 132 710 руб.

Факторы, которые повлияли на отклонение налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской прибыли, а также ставку налога на прибыль (20%) возьмем из предыдущего примера.

Таблица 11

№	Показатель	Расчет, руб	Сумма, руб
1.	Условный доход по налогу на прибыль (рассчитывается исходя их «бухгалтерского» убытка)	-130 660 x 20%	-26 132
2.	Постоянное налоговое обязательство (рассчитывается исходя из постоянной разницы первого типа)	3 000 x 20%	600
3.	Постоянный налоговый актив (рассчитывается исходя из постоянной разницы второго типа)	5 000 x 20%	1 000
4.	Отложенный налоговый актив (рассчитывается исходя из вычитаемой временной разницы)	2 000 x 20%	400
5.	Погашение отложенного налогового актива (рассчитывается исходя из погашения вычитаемой временной разницы)	1 450 x 20%	290
6.	Отложенное налоговое обязательство (рассчитывается исходя из налогооблагаемой временной разницы)	2 500 x 20%	500
7.	Погашение отложенного налогового обязательства (рассчитывается исходя из погашения налогооблагаемой временной разницы)	1 900 x 20%	380
8.	Текущий налог на прибыль (рассчитывается путем корректировки условного дохода)	-26 132 + 600 - 1 000 + 400 - 290 - 500 + 380	-26 542
9.	Проверка (исходя из суммы убытка в налоговой декларации)	-132 710 x 20%	-26 542

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

а) Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

К-т 99, субсчет «Условный доход по налогу на прибыль» 26 132

б) Д-т 99, субсчет «Постоянные налоговые обязательства»

	К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	600
в)	Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» К-т 99, субсчет «Постоянные налоговые активы»	1 000
г)	Д-т 09 «Отложенные налоговые активы» К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	400
д)	Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» К-т 09 «Отложенные налоговые активы»	290
е)	Д-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» К-т 77 «Отложенные налоговые обязательства»	500
ж)	Д-т 77 «Отложенные налоговые обязательства» К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	380

По результатам этих проводок рассчитаем промежуточное сальдо по дебету счета 68 (в части налога на прибыль) на конец отчетного периода (оно должно получиться дебетовым, т.к. соответствует налогу на прибыль, рассчитанному исходя из отрицательной налоговой базы).

	<i>Дебет</i>	<i>68 «Расчеты по налогам и сборам»</i>	<i>Кредит</i>
Условный расход по налогу на прибыль		26 132	
<i>плюс</i> Постоянное налоговое обязательство			600
<i>минус</i> Постоянный налоговый актив		1 000	
<i>плюс</i> Отложенный налоговый актив			400
<i>минус</i> Погашение отложенного налогового актива		290	
<i>минус</i> Отложенное налоговое обязательство		500	
<i>плюс</i> Погашение отложенного налогового обязательства			380
Промежуточное сальдо		26 542	

Исходя из величины промежуточного сальдо, сделаем дополнительную проводку на сумму ОНА, приводящую сумму текущего налога на прибыль (и сальдо на счете 68 в части налога на прибыль) к нулевой сумме.

з)	Д-т 09 «Отложенные налоговые активы» К-т 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	26 542
----	--	--------

На самом деле реальный ОНА возникает только в том случае, если расчет делается за год, т.к. механизм переноса налогового убытка на будущее (и, соответственно, погашение указанного ОНА) возможно только по результатам года, однако подобную проводку следует составлять и по результатам промежуточной отчетности, иначе на счете 68 останется дебетовое сальдо, показывающее реально несуществующую задолженность государства перед организацией.

3. ОТРАЖЕНИЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

ОНА и ОНО отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов (раздел I баланса) и долгосрочных обязательств (раздел IV баланса). В типовой форме баланса для этого предназначены строки «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства». При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму ОНА и ОНО, кроме случаев, когда законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы.

ПНО, ПНА, изменения ОНА и ОНО, текущий налог на прибыль отражаются в отчете о финансовых результатах. В типовой форме отчета о финансовых результатах для этого предназначены соответствующие строки.

По строке «Изменение отложенных налоговых обязательств» следует отражать разность между ОНО, возникшими в отчетном периоде (кредитовый оборот счета 77), и погашаемыми в отчетном периоде ОНО (дебетовый оборот счета 77).

По строке «Изменение отложенных налоговых активов» следует отражать разность между ОНА, возникшими в отчетном периоде (дебетовый оборот счета 09), и погашаемыми в отчетном периоде ОНА (кредитовый оборот счета 09).

По строке «в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)» при одновременном наличии ПНО и ПНА следует отражать разность между ними (ПНО - ПНА).

Пример 7. Отражение расчетов по налогу на прибыль в отчете о финансовых результатах при наличии положительной налоговой базы (данные соответствуют Примеру 5)

Отчет о финансовых результатах (фрагмент)

Наименование показателя	Расчет	За отчетный период
Прибыль (убыток) до налогообложения		130 660
Текущий налог на прибыль		(25 722)
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	600-1 000	(400)
Изменение ОНО	500-380	120
Изменение ОНА	400-290	110
Чистая прибыль (убыток)		99 794

Проверка: Если налоговая прибыль положительна, то должно выполняться равенство: стр. «Прибыль (убыток) до налогообложения» × Ставка налога на прибыль + стр. «в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)» + стр. «Изменение отложенных налоговых активов» - стр. «Изменение отложенных налоговых обязательств» = стр. «Текущий налог на прибыль» /без знака «минус»/

$$130\ 660 \times 20\% - 400 + 110 - 120 = 25\ 722$$

Пример 8. Отражение расчетов по налогу на прибыль в отчете о финансовых результатах при наличии отрицательной налоговой базы (данные соответствуют Примеру 6).

Отчет о финансовых результатах (фрагмент)

Наименование показателя	Расчет	За отчетный период
Прибыль (убыток) до налогообложения		130 660
Текущий налог на прибыль		-
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	600-1 000	(400)
Изменение отложенных налоговых обязательств	500-380	120
Изменение отложенных налоговых активов	400 - 290 + 26 542	26 652
Чистая прибыль (убыток)		(130 660)

Проверка: Если налоговая прибыль отрицательна, то должно выполняться равенство: стр. «Прибыль (убыток) до налогообложения» × Ставка налога на прибыль + стр. «в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)» + стр. «Изменение отложенных налоговых активов» - стр. «Изменение отложенных налоговых обязательств» = стр. «Текущий налог на прибыль» = 0

$$-130\ 660 \times 20\% - 400 + 26\ 652 - 120 = 0$$

При наличии ПНО, ПНА, изменений ОНА и ОНО, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрываются:

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль;

- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода (при уменьшении или погашении временных разниц прошлых отчетных периодов);

- суммы ПНО, ПНА, ОНА и ОНО;

- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

- суммы ОНА и ОНО, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или обязательства (в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет изменена налогооблагаемая прибыль, как отчетного, так и последующих отчетных периодов).

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. Шаблия – 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
1. Разницы между "бухгалтерской" и "налоговой" прибылью.....	3
2. Учет налога на прибыль.....	20
3. Отражение налога на прибыль в бухгалтерской отчетности.....	29
Библиографический список.....	31