

Отложенные активы и обязательства

В настоящее время невозможно полностью избежать различий между налоговым и бухгалтерским учетом, так как ряд доходов и расходов, которые признаются в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, для целей налогообложения признаются в другом периоде. В связи с этим возникают так называемые временные разницы, которые делятся на вычитаемые и налогооблагаемые.

До 01.01.2012 г. такие доходы и расходы отражались в периоде их возникновения, а в регистрах налогового учета делались корректировки, уточняющие размер налогооблагаемой прибыли. С целью устранения этого недостатка принята Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденная постановлением Минфина от 31.10.2011 г. № 113 (далее – Инструкция № 113).

Инструкция № 113 вводит такие понятия, как отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, а также синтетические счета, на которых они отражаются:

09 «Отложенные налоговые активы»;

65 «Отложенные налоговые обязательства».

Отложенные активы и обязательства показывают, какую сумму налога на прибыль придется доплатить в будущих периодах, либо на какую сумму в будущем можно будет уменьшить налог на прибыль.

Если налоговая прибыль в отчетном периоде больше бухгалтерской прибыли, возникает **отложенный налоговый актив**, *то есть вычитаемая временная разница*.

Если бухгалтерская прибыль в отчетном периоде больше налогооблагаемой прибыли, возникает **отложенное налоговое обязательство**, *то есть налогооблагаемая временная разница*.

Отложенные налоговые активы

Учет убытков прошлых лет при налогообложении

С января 2012 года порядок учета убытков прошлых лет, при налогообложении прибыли отчетного года, изменен в соответствии с **Инструкцией № 113**.

Организациям **предоставлено право уменьшать налоговую базу (при расчете налога на прибыль) на сумму убытка по итогам предыдущего налогового периода (года), то есть осуществить перенос убытков на прибыль последующих налоговых периодов в течение 10 лет.**

При переносе убытков возникает **временная разница** в размере убытков прошлых лет, когда расходы в бухгалтерском учете, признанные в текущем отчетном периоде для налогообложения, признаются в будущих отчетных периодах.

К убыткам прошлых лет, учитываемых в текущем отчетном периоде для налогообложения, относятся только:

убытки от **реализации ценностей** и сдачи имущества в аренду;

курсовые разницы.

Временные разницы возникают вследствие разных подходов к моменту

признания доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учетах.

Следствием временных разниц является **отложенный налоговый актив** – сумма, на которую в будущих периодах расчетный налог на прибыль будет уменьшен для целей налогового учета.

Отложенный налоговый актив определяется путем умножения временной разницы на ставку налога на прибыль. Отражение отложенного налогового актива производится записью:

дебет счета 09 и кредит 99.

Уменьшение или полное погашение отложенного налогового актива производится в течение последующих периодов и отражается:

дебет счета 99 и кредит счета 09.

Пример 1. По результатам работы за 2012 год на 31.12.2012 года в организации «Комета» имеется **убыток** (участвующий в налогообложении) в размере **200 000 000** руб. (С_к99). Организация вправе перенести этот убыток на будущие периоды (2013 г., 2014 г. и так далее). В связи с этим в декабре 2012 года в бухгалтерском учете возникает вычитаемая **временная разница** в размере убытка 200 000 000 руб. и, как следствие, **отложенный налоговый актив** – 36 000 000 руб. (200 000 000 x 18%).

В **декабре 2012** года в учете отражаются записи:

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
ДЕКАБРЬ 2012 г.				
1	С _к 99		200 000 000	Убыток на 31.12.2012 года, образованный при реализации продукции, товаров и прочих расходов, участвующих в налогообложении
2	09	99	36 000 000	31.12.2012 года отражен отложенный налоговый актив
3	С _к 99		164 000 000	Убыток организации после признания отложенного налогового актива
4	84	99	164 000 000	Списан непокрытый убыток 31.12.2012 года
5	С _к 09		36 000 000	Отложенный налоговый актив на 31.12.2012 года

6	С _к 99		200 000 000	Убыток на 31.12.2012 года, образованный при реализации продукции, товаров и прочих расходов, участвующих в налогообложении
---	-------------------	--	-------------	--

По результатам работы за 2013 год на 31.12.13 года организация «Комета» имеет налогооблагаемую **прибыль** в размере 70 000 000 руб. (С_к99). По данным бухгалтерского учета организация в 2013 году **должна начислить** налог на прибыль в размере 12 600 000 руб. (70 000 000 x 18%). На основании ст. 140¹ НК РФ организация вправе перенести часть отложенного налога на прибыль, учтенного по счету 09 «Отложенные налоговые активы».

В **декабре 2013** года в учете отражаются записи:

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
ДЕКАБРЬ 2013 г.				
1		С _к 99	70 000 000	Прибыль на 31.12.2013 года, образованная при реализации продукции, товаров и прочих доходов, участвующих в налогообложении
2	99	09	12 600 000	31.12.2013 года погашена часть отложенного налогового актива
3		С _к 99	57 400 000	Прибыль организации на 31.12.2013 года после погашения части отложенного налогового актива
4	99	84	57 400 000	Списана нераспределенная прибыль 31.12.2013 года
5	С _к 09		23 400 000	Отложенный налоговый актив на 31.12.2013 года (36 000 000 – 12 600 000)

По результатам работы за 2014 год на 31.12.14 года организация «Комета» имеет налогооблагаемую **прибыль** в размере 300 000 000 руб. (С_к99). По данным бухгалтерского учета организация в 2014 году **должна начислить** налог на прибыль в размере 54 000 000 руб. (300 000 000 x 18%). Организация вправе перенести оставшуюся часть отложенного налога на прибыль, учтенного по счету 09 в размере 23 400 000 руб., на разницу между суммой налога на

прибыль, подлежащую начислению в бюджет в 2014 году (54 000 000 руб.), и суммой списанных в 2014 году отложенных налоговых активов (23 400 000 руб.), доначисляется налог на прибыль в размере 30 600 000 руб.

в учете отражаются записи:

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
ДЕКАБРЬ 2014 г.				
1		С _к 99	300 000 000	Прибыль на 31.12.2014 года, образованная при реализации продукции, товаров и прочих доходов, участвующих в налогообложении
2	99	09	23 400 000	31.12.2014 года погашена оставшаяся часть отложенного налогового актива
3	С _к 09		0	Отложенный налоговый актив на 31.12.2014 года
4	99	68/3	30 600 000	Доначислен налог на прибыль после полного погашения сумм, учтенных в составе отложенных налоговых активов
5		С _к 99	246 000 000	Прибыль организации на 31.12.2014 года после погашения части отложенного налогового актива и начисления налога на прибыль (300 000 000-23 400 000 - 30 600 000)
6	99	84	246 000 000	Списана нераспределенная прибыль 31.12.2014 года

Учет процентов по текущим кредитам

С января 2012 года изменен порядок отражения процентов в бухгалтерском учете. Это касается и организаций торговли, которые ранее проценты по кредитам, учтенные на счете 44 распределяли на реализованные и нереализованные товары. В соответствии с Инструкцией № 50 начисленные проценты за пользование кредитами учитываются в бухгалтерском учете в составе расходов по финансовой деятельности в полном объеме без распределения.

В налоговом учете при определении налогооблагаемой прибыли для определе-

ния текущего налога на прибыль проценты по кредиту распределяются ежемесячно. В связи с этим возникают **временные разницы** в размере процентов, приходящихся на нереализованный товар, которые являются вычитаемой временной разницей.

От суммы разницы исчисляет отложенный налоговый актив, который определяется путем умножения вычитаемой временной разницы на ставку налога и отражается записью:

Д-т 09-К-т 99.

По мере уменьшения суммы процентов, приходящихся на нереализованные товары, будет уменьшаться отложенный налоговый актив, что в бухгалтерском учете отражается записью:

Д-т 99 – К-т 09.

Пример 2. Торговая организация 02.03.12 г. взяла кредит на закупку товара в размере 120 млн. руб. сроком на 3 месяца и приобрела товар, стоимость которого без НДС составляла 100 000 000 руб. За март начислен процент за пользование кредитом банка в размере 1 000 000 руб.

В марте реализована часть товара, приобретенного за счет средств кредита, закупочная стоимость реализованного товара составляла 60 000 000 руб. и была погашена часть основного долга по полученному кредиту в размере 36 000 000 руб.

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
1	2	3	4	5
МАРТ				
1	51(55)	66/1	120 000 000	Получен кредит для приобретения товаров
2	60	51(55)	120 000 000	Произведен расчет с поставщиком средствами кредита банка
3	41/1	60	100 000 000	Оприходован товар, поступивший от поставщика
4	18/4		20 000 000	Отражен «входной» НДС от стоимости поступившего товара
5	91/4	66/3	1 000 000	Начислен процент за пользование кредитом банка за 1-ый месяц

Теория учета

1	2	3	4	5
6	66/3	51	1 000 000	Погашен процент за пользование кредитом банка за 1-ый месяц
7	66/1	51	36 000 000	Погашена часть основного долга за 1-ый месяц
8		C _x 66/1	84 000 000	Остаток основного долга по кредиту
9	99/1	91/5	1 000 000	Списан процент в состав убытка отчетного месяца
10	90/4	41/1	60 000 000	Списан товар при реализации в отчетном месяце
11	C _x 41/1		40 000 000	Остаток нерезализованного товара
12	90/9	99/1	21 000 000	Отражена прибыль от реализации товаров в отчетном месяце
13		C _x 99/1	20 000 000	Прибыль отчетного месяца по данным бухгалтерского учета – 20 000 000 руб.
14	99/2	68/3	3 600 000	Налог на прибыль за отчетный месяц по данным бухгалтерского учета – 3 600 000 руб. (20 000 000 x 18%)

Для целей налогового учета налогооблагаемая прибыль должна быть 20 400 000 руб., так как процент за пользование кредитом по реализованным товарам (600 000 руб.) уменьшает налогооблагаемую прибыль (21 000 000 – 600 000), а процент, приходящийся на нерезализованные товары (400 000 руб.) не участвует в налогообложении.

Налог на прибыль для налогового учета должен быть – 3 672 000 руб. (20 400 000 x 18%). Отсюда возникает разница между суммой начисленного налога по данным бухгалтерского учета (операция 14 – 3 600 000 руб.) и подлежащего начислению налога на прибыль для налогового учета, то есть возникает **отложенный налоговый актив** в размере 72 000 руб. – это сумма, на которую **недоначислен** налог на прибыль в отчетном месяце, и на эту сумму **увеличивается прибыль** организации записью:

Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
09	99/1	72 000	Отложенный налоговый актив определяется путем умножения вычитаемой временной разницы (400 000 руб. – сумма процентов, приходящаяся на стоимость нерезализованного товара, умноженная на ставку налога 18%)

В апреле начислен процент за пользование кредитом в размере 600 000 руб. и погашена еще часть кредита банка в размере 36 000 000 руб. В апреле реализована оставшаяся часть товара, закупочная стоимость которого составляет 40 000 000 руб.

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
АПРЕЛЬ				
1	91/4	66/3	600 000	Начислен процент за пользование кредитом банка за 2-ой месяц
2	66/3	51	600 000	Погашен процент за пользование кредитом банка за 2-ой месяц
3	66/1	51	36 000 000	Погашена часть основного долга за 2-ой месяц
4		C _x 66/1	48 000 000	Остаток основного долга по кредиту
5	99/1	91/5	600 000	Списан процент в состав убытка в апреле
6	90/4	41/1	40 000 000	Списан товар при реализации в апреле
7	C _x 41/1		0	Остаток нерезализованного товара
8	90/9	99/1	15 000 000	Отражена прибыль от реализации товаров в апреле
9		C _п 99/1	14 400 000	Прибыль за второй месяц по данным бухгалтерского учета (35 000 000 – 600 000) руб.
10	99/2	68/3	2 592 000	Налог на прибыль за второй месяц – 2 592 000 руб. (14 400 000 x 18%) – по данным бухгалтерского учета
11		Об*68	6 192 000	Налог на прибыль за два месяца (3 600 000 + 2 592 000) руб.

Для целей налогового учета налогооблагаемая прибыль составляет в отчетном месяце ту же сумму, что и в бухгалтерском учете – 14 400 000 руб., так как весь товар уже реализован, то сумма процентов, учтенная

Теория учета

в предыдущих периодах в составе отложенных налоговых активов и прибыли, должна быть списана в состав убытков.

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
АПРЕЛЬ				
1	99/1	09	72 000	Сумма процентов из предыдущего периода, учтенная в составе отложенных налоговых активов по товару, реализованному в отчетном периоде, списывается в состав убытков
2	С _к 09		0	При полной реализации товаров, на приобретение которых получен кредит, нет отложенных налоговых активов в части процентов по кредитам, приходящимся на нерезализованные товары
3		С _к 99/1	34 400 000	Прибыль за 2 месяца по данным бухгалтерского учета (20 000 000 + 14 400 000) руб.
4	С _к 99/2		6 192 000	Начислен налог на прибыль за 2 месяца

Прибыль за 2 месяца по данным бухгалтерского учета составляет **34 400 000 руб.** (С_к99/1), что соответствует прибыли для налогового учета.

Налог на прибыль за 2 месяца по данным бухгалтерского учета – **6 192 000 руб.** (С_к99/2), что соответствует налоговому учету.

В мае начислен процент за пользование кредитом в размере 400 000 руб. и погашена оставшаяся часть кредита банка в размере 48 000 000 руб. Весь товар реализован в двух предыдущих месяцах.

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
МАЙ				
1	91/4	66/3	400 000	Начислен процент за пользование кредитом банка за 3-ий месяц
2	66/3	51	400 000	Погашен процент за пользование кредитом банка за 3-ий месяц
3	66/1	51	48 000 000	Погашена часть основного долга за 2-ой месяц
4		С _к 66/1	0	Остаток основного долга по кредиту

5	99/1	91/5	400 000	Списан процент в состав убытка в мае
6	С _к 41/1		0	Остаток нерезализованного товара
7	90/9	99/1	18 000 000	Отражена прибыль от реализации товаров в мае
8		С _{пр} 99/1	17 600 000	Прибыль за третий месяц по данным бухгалтерского учета (18 000 000 – 400 000) руб.

Так как кредит не просрочен, проценты за пользование кредитом участвуют в налогообложении, то есть уменьшают налогооблагаемую прибыль. В данном случае бухгалтерская прибыль и налогооблагаемая прибыль совпадают, и не возникают отложенные налоговые активы.

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
МАЙ				
1	99/2	68/3	3 168 000	Налог на прибыль за третий месяц – 3 168 000 руб. (17 600 000 x 18%) – по данным бухгалтерского и налогового учета
2		06*68	9 360 000	Налог на прибыль за три месяца (3 600 000 + 2 592 000 + 3 168 000) руб.

Проценты по **просроченным кредитам** при расчете налога на прибыль **не учитываются.**

Отложенные налоговые обязательства
Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых активов. Отложенные налоговые обязательства принимаются к бухгалтерскому учету в размере величины, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

В настоящее время организациям предоставлено право включать в состав затрат, учитываемых при налогообложении часть первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов на дату принятия их к бухгалтерскому учету (то есть

уменьшать налоговую прибыль) в следующих пределах:

– не более 10% первоначальной стоимости зданий и сооружений;

– не более 20% первоначальной стоимости машин, оборудования, транспортных средств (за исключением легковых автомобилей, кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси), материальных активов.

Порядок начисления амортизации остается прежним, амортизация рассчитывается исходя из первоначальной стоимости и сроков службы. Однако, если организация воспользуется предоставленной льготой, то сумма начисленной амортизации будет по-разному учитываться в бухгалтерском и налоговом учете, то есть образуется налогооблагаемая временная разница и, соответственно, отложенное налоговое обязательство.

Начисление отложенного налогового обязательства отражается:

– по дебету счета 99 и кредиту счета 65 «Отложенные налоговые обязательства» (Д99-К65).

Уменьшение или полное погашение отложенного налогового обязательства отражается:

– по дебету счета 65 «Отложенные налоговые обязательства» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (Д65-К99).

Пример 3. В феврале 2012 г. организация «Спутник» приобрела грузовой автомобиль стоимостью 96 000 000 руб., в том числе НДС – 16 000 000 руб., и ввела его в эксплуатацию. Организация рассчиталась с поставщиком. Срок использования объекта – 8 лет, метод начисления амортизации – линейный. Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, то есть с марта 2012 г.

По решению собственников в отчетном налоговом периоде в 2012 году в качестве расходов принимается 20% стоимости грузового автомобиля в размере 16 000 000 руб. (80 000 000 x 20%).

Сумма начисляемой амортизации для целей бухгалтерского учета:

– 2012 г. – 8 333 333 руб. (март – декабрь) (80 000 000 x 10/8 x 12);

– 2013 г. – 2019 г. – 10 000 000 руб. (80 000 000/8);

– 2020 г. – 1 666 667 руб. (январь – февраль) (80 000 000 x 2/8 x 12).

В 2012 году сумма налогооблагаемой прибыли по решению собственников уменьшается на 16 000 000 руб., следовательно, для целей налогового учета сумма амортизации будет рассчитываться от разницы между стоимостью автомобиля и суммой льготы:

– 2012 г. – 6 666 667 руб. (март – декабрь) ((80 000 000 - 16 000 000) x 10/8 x 12);

– 2013 г. – 2019 г. – 8 000 000 руб. (64 000 000/8);

– 2020 г. – 1 333 333 руб. (январь – февраль) ((80 000 000 - 16 000 000) x 2/8 x 12).

В 2012 году между данными бухгалтерского и налогового учета возникает налогооблагаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового обязательства.

В 2012 году признается отложенное налоговое обязательство (ОНО) в размере 2 580 000 руб., которое определяется следующим образом: (16 000 000 руб. + 6 666 667 руб. – 8 333 333 руб.) x 18% = 2 580 000 руб.

В учете отражаются приведенные ниже записи по признанию отложенного налогового обязательства.

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
1	08/1	60	80 000 000	Отражена стоимость автомобиля при поступлении
2	18/1		16 000 000	Отражен «входной» НДС, включенный в стоимость автомобиля
3	01	08/1	80 000 000	Оприходован автомобиль по первоначальной стоимости
4	20	02	8 333 333	Начисление амортизации в течение 2012 года
5	99	65	2 580 000	Признано отложенное налоговое обязательство в 2012 году
6		С _х 65	2 580 000	

Теория учета

В последующие годы уменьшаются налогооблагаемые временные разницы и отражается сокращение отложенного на-

логового обязательства вплоть до его погашения на основании данных приведенных в таблице:

Период	Сумма амортизации		Налогооблагаемая временная разница, тыс. руб.	Отложенное налоговое обязательство (гр. 4 x 18%) Сч 65, тыс. руб.
	В налоговом учете, тыс. руб.	В бухгалтерском учете, тыс. руб.		
1	2	3	4	5
Март – декабрь 2012	16 000 000 + 6 666 667	8 333 333	14 333 334 (22 666 667-8 333 333)	2 580 000
2013	8 000 000	10 000 000	12 333 334 (14 333 334+8 000 000 -10 000 000)	2 220 000
1	2	3	4	5
2014	8 000 000	10 000 000	10 333 334 (12 333 334+8 000 000 -10 000 000)	1 860 000
2015	8 000 000	10 000 000	8 333 334 (10 333 334+8 000 000 -10 000 000)	1 500 000
2016	8 000 000	10 000 000	6 333 334 (8 333 334+8 000 000 -10 000 000)	1 140 000
2017	8 000 000	10 000 000	4 333 334 (6 333 334+8 000 000 -10 000 000)	780 000
2018	8 000 000	10 000 000	2 333 334 (4 333 334+8 000 000 -10 000 000)	420 000
2019	8 000 000	10 000 000	333 334 (2 333 334+8 000 000 -10 000 000)	60 000
Январь – февраль 2020	1 333 333	1 666 667	-	-
ИТОГО:	80 000 000	80 000 000	-	-

Списание отложенного налогового обязательства

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
		С 65	2 580 000	Отложенные налоговые обязательства, подлежащие списанию
1	65	99	360 000	Сокращение отложенного налогового обязательства в декабре 2013 г.
2	65	99	360 000	Сокращение отложенного налогового обязательства в декабре 2014 г.
3	65	99	360 000	Сокращение отложенного налогового обязательства в декабре 2015 г.
4	65	99	360 000	Сокращение отложенного налогового обязательства в декабре 2016 г.
5	65	99	360 000	Сокращение отложенного налогового обязательства в декабре 2017 г.
6	65	99	360 000	Сокращение отложенного налогового обязательства в декабре 2018 г.
7	65	99	360 000	Сокращение отложенного налогового обязательства в декабре 2019 г.
8	65	99	60 000	Сокращение отложенного налогового обязательства в декабре 2020 г.

Аналитический учет ведется обособленно по видам активов и обязательств, в учетной оценке которых возникла временная разница. Аналитический учет ведется в аналитических таблицах или на забалансовых счетах, которые организациям предоставлено право вводить самостоятельно, поскольку в настоящее время Типовым планом счетов они не предусмотрены. Выбранный метод закрепляется в учетной политике организации.

Белорусское законодательство пока не требует отражать в бухгалтерском учете временные разницы, отложенные налого-

вые активы и обязательства, однако в связи с изменениями форм бухгалтерской отчетности в бухгалтерском балансе будут показываться остатки по счетам 09 «Отложенные налоговые активы» и 65 «Отложенные налоговые обязательства», а также сумма изменений по этим счетам.

Олег ЛЕВКОВИЧ,

кандидат экономических наук, доцент БГТУ

Ирина ТАРАСЕВИЧ,

старший преподаватель БГЭУ