

Постоянные и временные разницы в бухгалтерском учете

Признание доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения может различаться. Некоторые доходы (или расходы) отражаются только в бухучете, в базу по налогу на прибыль они никогда не попадут, или наоборот, учитываются только для целей налогообложения. Возможна и другая ситуация: расходы (или доходы) признаются в бухгалтерском учете и для расчета налога на прибыль, но в разной оценке.

Рассмотрим более подробно эти особенности.

Постоянные разницы

Несовпадение периода признания доходов или расходов либо их оценки в бухгалтерском учете и для целей налогообложения ведет к образованию постоянных разниц (п. 3 Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 113 (далее – Инструкция № 113).

Постоянные разницы (ПР) – суммы доходов и расходов, формирующие учетную прибыль (или убыток) текущего отчетного периода и исключаемые из облагаемой базы по налогу на прибыль в будущих периодах либо включаемые в расчет по налогу на прибыль текущего отчетного периода и никогда не образующие учетную прибыль (убыток) (п. 2 Инструкции № 113).

Важно понимать, что ПР относится к текущему отчетному периоду и не влияет на формирование учетной прибыли (убытка) или налогооблагаемой прибыли будущих отчетных периодов (п. 4 Инструкции № 113).

Постоянная разница не отражается в бухгалтерском учете.

При наличии постоянной разницы определяется постоянное налоговое обязательство и (или) постоянный налоговый актив как произведение ПР, возникшей в текущем отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, действующей на отчетную дату (п. 5 Инструкции № 113).

Пример 1. Организация безвозмездно получила из бюджета денежные средства для приобретения производственного оборудования. Возникают ли в момент получения денежных средств постоянные или временные разницы?

При исчислении налога на прибыль средства, безвозмездно поступившие в рамках целевого

финансирования из республиканского или местных бюджетов либо бюджетов государственных внебюджетных фондов, инвестиционных фондов, сформированных в соответствии с актами Президента, бюджета Союзного государства в отчетных периодах, следующих за теми, в которых расходы, покрытые такими средствами, были учтены при налогообложении, включаются в состав внереализационных доходов.

Такие доходы отражаются на дату их поступления, включая зачет встречных однородных требований, исполнение обязательства третьему лицу и др. (подп. 3.24 п. 3 ст. 174 Налогового кодекса (НК)).

Полученная из бюджета финансовая помощь в бухучете коммерческих организаций отражается в составе доходов будущих периодов с последующим отнесением в доходы тех отчетных периодов, в которых будут понесены соответствующие расходы, возмещаемые за счет этой финансовой помощи (п.п. 3, 4 Инструкции по бухгалтерскому учету государственной поддержки, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 112 (далее – Инструкция № 112)).

Поскольку безвозмездно полученные денежные средства для приобретения производственного оборудования не учитываются при исчислении налога на прибыль, но отражаются в бухучете, то возникают постоянные разницы.

Пример 2. Организация по результатам годовой инвентаризации дебиторской задолженности создала в бухгалтерском учете резервы по сомнительным долгам. Возникают ли в момент создания резерва постоянные разницы?

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказа-

ния услуг, которая не погашена в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 месяцев с даты ее возникновения), и не обеспечена соответствующими гарантиями (п. 42 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)).

Резервы по сомнительным долгам в бухучете создаются на конец отчетного года с учетом результатов инвентаризации, проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при наличии задолженности, признаваемой сомнительным долгом (п. 43 Инструкции № 102). Суммы резервов отражаются в составе прочих расходов по текущей деятельности организации (п. 13 Инструкции № 102).

Для целей налогообложения прибыли организации вправе формировать такой резерв только в отношении той дебиторской задолженности, которая возникла в связи с реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, нематериальных активов (подп. 3.48 п. 3 ст. 175 НК). Он рассчитывается на последнее число отчетного (налогового) периода и учитывается в составе внереализационных расходов на конец соответствующего отчетного (налогового) периода. При этом **включение резерва во внереализационные расходы не зависит от его начисления (начисления) в бухучете.**

Резервы, созданные по дебиторской задолженности, возникшей в связи с приобретением товаров (работ, услуг), имущественных прав, нематериальных активов (например, перечисление денежных средств в качестве предоплаты), организации не могут учитывать при налогообложении прибыли.

В налоговом учете **размер резерва по сомнительным долгам строго регламентирован**, и его сумма зависит от периода просрочки платежа:

1) со сроком возникновения свыше 90 календарных дней в создаваемый резерв включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;

2) со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) в резерв включается 50% от суммы, выявленной на основании инвентаризации задолженности;

3) со сроком возникновения до 45 календарных дней сумма выявленной на основании инвентари-

зации задолженности не увеличивает создаваемый резерв.

Кроме того, **общая сумма резерва, подлежащая включению во внереализационные расходы, не может превышать 5% выручки от реализации** товаров (работ, услуг), имущественных прав, нематериальных активов с учетом НДС.

Таким образом, поскольку резерв по сомнительному долгу в бухучете формируется на всю сумму дебиторской задолженности, а при налогообложении – в определенном строго установленном размере, то величина расходов не совпадает, следовательно, возникают постоянные разницы.

***Пример 3.** Организация является одним из учредителей компании, которая по решению собственников направила прибыль на выплату дивидендов. Возникают ли на дату начисления дивидендов у организации-учредителя постоянные разницы?*

Полученные дивиденды являются для организации доходами, связанными с участием в уставных фондах других организаций, включаются в состав доходов по инвестиционной деятельности и признаются в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате (п.п. 14, 24 Инструкции № 102).

При налогообложении прибыли полученные от белорусской организации дивиденды поступают уже завычетом налога на прибыль, поэтому не включаются во внереализационные доходы (подп. 4.7 п. 4 ст. 174 НК).

Поскольку **величина доходов (причитающиеся дивиденды) в бухгалтерском учете и для целей налогообложения не совпадает, то возникают постоянные разницы.**

Временные разницы

В том случае, если **величина расходов (доходов) в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадает, но момент их признания разный, возникают временные разницы** (п. 6 Инструкции № 113).

Временные разницы – суммы доходов и расходов, формирующие учетную прибыль (убыток) в текущем отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в будущих отчетных периодах либо формирующие базу по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде, а учетную прибыль

(убыток) – в будущих отчетных периодах (п. 2 Инструкции № 113).

Временные разницы могут быть двух видов: **вычитаемые (ВВР) и налогооблагаемые (НВР)**.

ВВР приводят к уменьшению учетной прибыли (увеличению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и уменьшению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы появляются, если:

- расходы в бухгалтерском учете признаются в текущем отчетном периоде, а для налогообложения – в будущих отчетных периодах;
- доходы в бухгалтерском учете признаются в будущих отчетных периодах, а для налогообложения – в текущем отчетном периоде (п. 7 Инструкции № 113).

ВВР приводят к образованию отложенного налогового актива (ОНА), сумма которого определяется путем умножения ВВР, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

НВР приводит к увеличению учетной прибыли (уменьшению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и увеличению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы появляются в том случае, если:

- расходы в бухгалтерском учете признаются в будущих отчетных периодах, а для налогообложения – в текущем отчетном периоде;
- доходы в бухгалтерском учете признаются в текущем отчетном периоде, а для налогообложения – в будущих отчетных периодах (п. 8 Инструкции № 113).

НВР приводят к образованию отложенного налогового обязательства (ОНО), сумма которого определяется путем умножения НВР, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату (п. 10 Инструкции № 113).

Пример 4. Организация безвозмездно получила от поставщика образцы товаров, которые будут бесплатно передаваться покупателям в ходе рекламных мероприятий (промоакций).

Согласно учетной политике такие образцы включаются в состав доходов по мере их передачи покупателям.

Возникают ли временные разницы на дату безвозмездного получения товаров?

В бухгалтерском учете стоимость безвозмездно полученных запасов относится в доходы будущих периодов и отражается по Д-ту сч. 10 «Материалы» и других счетов учета запасов и К-ту сч. 98 «Доходы будущих периодов» или сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»).

В дальнейшем при использовании запасов в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг их фактическая себестоимость списывается по Д-ту сч. 98 и К-ту сч. 90 субсч. 90-7 (п. 4 Инструкции № 112).

Для целей расчета налога на прибыль стоимость безвозмездно полученных товаров включается в состав внереализационных доходов, которые отражаются на дату их поступления (дату освобождения от обязанности оплаты товаров) (подп. 3.7 п. 3 ст. 174 НК).

Доход от безвозмездного получения рекламных образцов в целях налогообложения признается в том отчетном периоде, в котором они были приняты к бухгалтерскому учету, а именно согласно учетной политике, в отчетном периоде, в котором товары были переданы потребителям.

В связи с этим возникают ВВР, приводящие к образованию ОНА (п.п. 2, 7, 9 Инструкции № 113). Отложенный налоговый актив отражается в том отчетном периоде, в котором возникли временные разницы, на основании которых отложенный актив начислен (п. 11 Инструкции № 113).

Уменьшение ОНА происходит в периодах передачи рекламных образцов товаров покупателям.

Пример 5. Организация (арендатор) произвела неотделимые улучшения арендованного помещения. Согласно условиям договора арендодатель по окончании срока аренды принимает эти улучшения, но не возмещает их стоимость. Возникают ли у арендодателя временные разницы?

В бухгалтерском учете стоимость неотделимых улучшений включается в состав доходов не одновременно, а по мере начисления амортизации.

При налогообложении стоимость неотделимых улучшений отражается арендодателем в составе внереализационных доходов одновременно на дату поступления этих улучшений (подп. 3.7 п. 3 ст. 174 НК).

Таким образом, **момент признания доходов в бухгалтерском учете арендодателя и при формировании налогооблагаемой прибыли не совпадает.**

Если при расчете налога на прибыль доход признается в одном отчетном периоде, а в бухгалтерском учете – в следующих, то сумма такого дохода является ВВР, при возникновении которой в бухгалтерском учете отражается отложенный налоговый актив.

Сумма ОНА рассчитывается путем умножения ВВР на действующую ставку налога на прибыль. По мере уменьшения ВВР в бухучете происходит уменьшение ОНА.

Пример 6. В соответствии с условиями договора при достижении определенного объема закупок организация (поставщик) предоставляет (выплачивает) покупателю бонус, который засчитывается в оплату следующей поставки.

Возникают ли у покупателя временные разницы при составлении первичного учетного документа о предоставлении бонуса?

Причитающаяся к получению от поставщика сумма бонуса признается покупателем в качестве прочего дохода по текущей деятельности с отражением на сч. 90 субсч. 90-7.

Таким образом, в том отчетном периоде, когда согласно договору поставки были оформлены первичные учетные документы, подтверждающие предоставление бонуса, в бухгалтерском учете покупателя его необходимо отразить в составе прочих доходов по текущей деятельности.

При налогообложении прибыли сумма бонуса (премии) включается в состав внереализационных доходов. Такой доход отражается на дату его поступления, включая зачет встречных однородных требований, исполнение обязательства третьему лицу и др. (подп. 3.25 п. 3 ст. 174 НК).

Поскольку предоставление бонуса отражается в бухучете раньше, чем его фактическое получение, то момент признания доходов в учете и при исчислении налога на прибыль не совпадает.

Следовательно, у организации (покупателя) образуются НВР, которые приводят к появлению ОНО.

Пример 7. В связи с нарушением сроков оплаты за отгруженную продукцию организация (поставщик) обратилась в суд, по решению которого покупатель (должник) обязан уплатить пени. Возникают ли у организации (поставщика) временные разницы на дату решения суда?

В бухгалтерском учете неустойки (штрафы, пени), причитающиеся к получению за нарушение контрагентом условий договоров, учитываются в составе прочих доходов по текущей деятельности (п. 13 Инструкции № 102) и признаются в том отчетном периоде, в котором они признаны контрагентом, если он обязался уплатить неустойку в добровольном порядке; или судом вынесено решение, если неустойки взыскиваются в судебном порядке (п. 26 Инструкции № 102).

При налогообложении прибыли суммы неустоек (штрафов, пеней) включаются в состав внереализационных доходов, которые отражаются на дату, определенную плательщиком (за исключением банков) в соответствии с его учетной политикой, но не позднее даты их получения (подп. 3.5 п. 3 ст. 174 НК).

Если пени учитываются при налогообложении на ту же дату, что и в бухгалтерском учете, то момент признания дохода совпадает. Следовательно, у организации (поставщика) **не образуются временные разницы.**

Если учетной политикой для целей налогообложения было предусмотрено, что неустойки (штрафы, пени) признаются на дату их получения, то момент признания дохода в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает. Поскольку пени отражаются в бухучете раньше, чем их фактическое получение, то возникают НВР, которые ведут к образованию ОНО.

Пример 8. Организация-правообладатель (лицензиар) заключила лицензионный договор с другой организацией (лицензиатом) на передачу в пользование исключительного права на компьютерную программу в определенном объеме имущественных прав сроком на 5 лет с выплатой вознаграждения в виде единовременного (паушального) платежа. Согласно учетной политике лицензиара выручка от реализации имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности в целях налогообложения признается на дату подписания акта приема-передачи объекта.

Возникают ли у лицензиара временные разницы на дату подписания акта приема-передачи?

Предоставленные правообладателями (лицензиарами) нематериальные активы в пользование учитываются у них на сч. 04 «Нематериальные активы» (п. 33 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. постановлением Минфина от 30.04.2012 № 25).

Поскольку лицензиар предоставил права использования с даты подписания акта приема-передачи, то ежемесячно, начиная с этой даты, на последнее календарное число отчетного месяца в течение 5 лет лицензиар признает в бухгалтерском учете доход в размере 1/60 лицензионного платежа.

При налогообложении прибыль (убыток) от реализации имущественных прав определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации на возмездной основе, уменьшенной на сумму налогов и сборов, исчисляемых из нее, и затратами, учитываемыми при налогообложении (п. 1 ст. 168 НК).

Днем передачи имущественных прав по выбору плательщика признается:

- либо последний календарный день каждого месяца (а если передача прав завершается до окончания месяца – последний день такой передачи);
- либо день передачи имущественного права, оформляемый первичным учетным документом (п. 8 ст. 121 НК).

Поскольку доходы от передачи в пользование исключительного права на компьютерную программу в бухучете отражаются равными частями в течение срока пользования, а при налогообложении прибыли – в полном объеме в момент передачи прав, то **возникают временные разницы**.

Доходы в бухгалтерском учете признаются в будущих отчетных периодах, а для налогообложения – в текущем отчетном периоде. Поэтому образуются ВВР, которые формируют ОНА.

Пример 9. При выполнении в течение года заказов на определенную сумму организация (исполнитель) предоставляет заказчику бонус, который подтверждается актом.

Возникают ли у организации (исполнителя) временные разницы при составлении акта о предоставлении бонуса?

Выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг уменьшается на сумму премий, бонусов, предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, полученных после выполнения покупателем (заказчиком) условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных в договоре в качестве обязательных для получения таких премий, бонусов (п. 21 Инструкции № 102).

При исчислении налога на прибыль суммы премий, бонусов, предоставленных при выполнении покупателем (заказчиком) условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных в договоре в качестве обязательных, включаются в состав внереализационных расходов (подп. 3.26-1 п. 3 ст. 129 НК). Они отражаются на дату их перечисления, включая зачет встречных однородных требований, исполнение обязательства третьему лицу и иные способы.

Поскольку расходы (сумма предоставленного бонуса) в бухучете признаются в текущем отчетном периоде, а для налогообложения – в будущих отчетных периодах, то **возникают ВВР** (п. 7 Инструкции № 113), **формирующие ОНА**.

Они пересматриваются на дату составления годовой бухгалтерской отчетности с целью определения возможности их признания (п. 13 Инструкции № 113): при наличии НВР или когда существует высокая вероятность получения налогооблагаемой прибыли в будущем, которая может быть уменьшена на ВВР.

Признанный в предыдущих отчетных периодах ОНА списывается, если отсутствуют НВР или существует низкая вероятность получения налогооблагаемой прибыли в будущем, которая может быть уменьшена на ВВР.

В примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию информация о постоянных и временных разницах, **возникших в отчетном периоде и в предыдущих и повлекших корректировку расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода**, а также о рассчитанных на их основе постоянных и отложенных налоговых активах и обязательствах.

СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,
аудитор, налоговый консультант,
кандидат экономических наук