

УДК 657.2
ББК 65.052
Н 62

Н.С. Никитенко

Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (961) 526 52 35, e-mail: nikolaysn@mail.ru.

Систематизация разниц между доходами и расходами в бухгалтерском и налоговом учетах

(Рецензирована)

Аннотация. В настоящей работе проанализированы расхождения между факторами формирования финансового результата в бухгалтерском и налоговом учетах и установлено влияние этих различий на величину налога на прибыль, а также выявлены и сгруппированы основные постоянные и временные разницы, возникающие между доходами и расходами в бухгалтерском и налоговом учетах, и определены варианты отражения данных разниц в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: постоянные разницы, временные разницы, доходы, расходы, налог на прибыль.

N.S. Nikitenko

Post-graduate student of Accounting, Audit and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (961) 526 52 35, e-mail: nikolaysn@mail.ru

Systematization of differences between income and expenditure in account and tax accounting

Abstract. This paper represents the discrepancies between factors of forming of financial result in accounting and tax accounting. It reveals the impact of these differences on the amount of income tax. The paper also identifies and groups the main permanent and temporary differences between income and expenditure in the accounting and tax records. The author determines variants of reflection of these differences in accounting.

Keywords: permanent differences, temporary differences, income, expenses, income tax.

Как известно, доходы и расходы, рассчитанные по данным бухгалтерского учета, во многих случаях не совпадают с доходами и расходами, исчисленными в соответствии с предписаниями законодательства о налогах и сборах, что нередко вызывает значительные сложности в процессе учета расчетов по налогу на прибыль. В связи с этим считаем целесообразным более детально рассмотреть механизм формирования постоянных и временных разниц, выявить и сгруппировать основные факторы их формирования, определить влияние разниц на величину налога на прибыль и обозначить возможности их отражения в бухгалтерском учете.

Согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [1] различия между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшиеся в результате использования неодинаковых правил признания доходов и расходов, которые определены в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством о налогах и сборах, состоят из постоянных и временных разниц.

Постоянные разницы – это доходы и расходы, которые влияют на формирование бухгалтерской прибыли (убытка), но не учитываются при определении налоговой базы по

налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов, а также доходы и расходы, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаются для целей бухгалтерского учета как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы могут либо уменьшать, либо увеличивать налог на прибыль. Превышение доходов в налоговом учете над доходами в бухгалтерском учете оказывает положительное влияние на величину налога на прибыль и наоборот: превышение доходов в бухгалтерском учете над доходами в налоговом учете – это отрицательный фактор в формировании налога на прибыль, при этом постоянные разницы, возникающие между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах, влияют на сумму налога на прибыль зеркально противоположно воздействию на нее постоянных разниц, возникающих между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах (таблица 1).

Таблица 1

Влияние постоянных разниц на величину налога на прибыль

№ п/п	Порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах	Расчет постоянных разниц, налоговых активов и обязательств	Влияние на величину налога на прибыль	Корреспонденция счетов
1	Доходы признаются в бухгалтерском учете и не признаются в налоговом учете $D(б/у) > D(н/у)$	$D(б/у) - D(н/у) = ВПР$ $ВПР \times НС = ПНА$	Отрицательное	Д 68 К 99
2	Доходы признаются в налоговом учете и не признаются в бухгалтерском учете $D(б/у) < D(н/у)$	$D(б/у) - D(н/у) = - НПР$ $- НПР \times НС = - ПНО$	Положительное	Д 99 К 68
3	Расходы признаются в налоговом учете и не признаются в бухгалтерском учете $P(б/у) < P(н/у)$	$P(б/у) - P(н/у) = - ВПР$ $- ВПР \times НС = - ПНА$	Отрицательное	Д 68 К 99
4	Расходы признаются в бухгалтерском учете и не признаются в налоговом учете $P(б/у) > P(н/у)$	$P(б/у) - P(н/у) = НПР$ $НПР \times НС = ПНО$	Положительное	Д 99 К 68

Примечание к табл. 1. Расшифровка аббревиатур: $D(б/у)$ — доходы, признаваемые в бухгалтерском учете; $P(б/у)$ — расходы, признаваемые в бухгалтерском учете; $D(н/у)$ — доходы, признаваемые в налоговом учете; $P(н/у)$ — расходы, признаваемые в налоговом учете; ВПР — вычитаемые постоянные разницы; НПР — налогооблагаемые постоянные разницы; НС — налоговая ставка; ПНА — постоянные налоговые активы; ПНО — постоянные налоговые обязательства.

В таблице 2 отразим наиболее распространенные причины возникновения постоянных разниц.

Таблица 2

Основные факторы формирования постоянных разниц

Наименование доходов и расходов	Нормативный документ	Примечание
Доходы, признаваемые в бухгалтерском учете, но не признаваемые в налоговом учете		

Наименование доходов и расходов	Нормативный документ	Примечание
(Вычитаемые постоянные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах, приводящие к образованию постоянных налоговых активов)		
Доходы в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом №95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) РФ...» от 04. 05. 99 г. [2]	ПБУ 9/99 [3], подп. 6 п. 1 ст. 251 НК РФ [4]	Постоянная разница равна сумме соответствующего дохода, признаваемого в бухгалтерском учете.
Доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно: от организации, если уставный капитал получающей (передающей) стороны более чем на 50% состоит из вклада передающей (получающей) организации; от физического лица, если уставный капитал получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада этого физического лица. Полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения лишь в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.	ПБУ 9/99, подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ [4]	Постоянная разница равна сумме соответствующего дохода, признаваемого в бухгалтерском учете.
Доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 176.1 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда).	ПБУ 9/99, подп. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ	Постоянная разница равна сумме соответствующего дохода, признаваемого в бухгалтерском учете.
Доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.	ПБУ 9/99, подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ	Постоянная разница равна сумме соответствующего дохода, признаваемого в бухгалтерском учете.
Доходы в виде суммы кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом.	ПБУ 9/99, подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ	Постоянная разница равна сумме дохода в бухгалтерском учете, признаваемого в соответствии с законодательством или по решению Правительства РФ.
Доходы в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости.	ПБУ 9/99, подп. 24 п. 1 ст. 251 НК РФ	Постоянная разница равна сумме соответствующего дохода, признаваемого в бухгалтерском учете.
Доходы в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых в соответствии со ст. 300 НК РФ ранее уменьшали налоговую базу).	ПБУ 9/99, п. 25 ст. 251 НК РФ	Постоянная разница равна сумме соответствующего дохода, признаваемого в бухгалтерском учете.
Доходы, признаваемые в налоговом учете, но не признаваемые в бухгалтерском учете (Налогооблагаемые постоянные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах, приводящие к образованию постоянных налоговых обязательств)		

Наименование доходов и расходов	Нормативный документ	Примечание
Доходы в виде сумм, направленных организацией на обучение работника в случае, если работник уволился до истечения одного года с даты начала действия трудового договора, за исключением случаев прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон.	ст. 57, ст. 196, ст. 249 ТК РФ [5], подп. 2 п. 3 ст. 264 НК РФ	Величина постоянной разницы определяется как сумма затрат организации на обучение работника за вычетом возмещенной им суммы на обучение.
Доходы от продажи работникам товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночных.	ст. 40, п. 27 ст. 270 НК РФ [3,6]	В налоговом учете организация признает в составе дохода от реализации рыночную стоимость товаров (работ, услуг). Выручка в бухгалтерском учете меньше на сумму льготы, предоставляемой работникам.
Доходы по сделкам по цене ниже рыночной.	ст. 40, раздел V.1. НК РФ [6]	Постоянная разница определяется исходя из текущей рыночной стоимости товаров, работ, услуг и цены, установленной сторонами сделки, в случае нарушения правил ценообразования.
Доходы от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной цены сделок на этом рынке.	п. 5 ст. 280 НК РФ	Постоянная разница равна сумме разницы между минимальной ценой сделки на организованном рынке ценных бумаг, признаваемой ценой реализации в налоговом учете, и бухгалтерским доходом, определенным исходя из цены сделки ниже минимальной.
Расходы, признаваемые в налоговом учете, но не признаваемые в бухгалтерском учете (Вычитаемые постоянные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах, приводящие к образованию постоянных налоговых активов)		
Расходы в виде амортизационных отчислений по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования.	п. 23, п. 27 ПБУ 14/2007 [7], п. 2 ст. 258 НК РФ	Постоянная разница равна сумме соответствующего расхода, признаваемого в налоговом учете.
Расходы в виде амортизации основных средств, приобретенных некоммерческой организацией за счет доходов от предпринимательской деятельности и используемых для ее осуществления.	подп. 1 п. 2 ст. 256 НК РФ, п. 17 ПБУ 6/01 [8]	Постоянная разница равна сумме соответствующего расхода, признаваемого в налоговом учете.
Расходы на приобретение земельных участков, включаемые в первоначальную стоимость земельного участка в бухгалтерском учете и в состав расходов в налоговом учете.	п. 17 ПБУ 6/01, п. 3 ПБУ 10/99 [9], ст. 264.1 НК РФ	Постоянная разница равна сумме соответствующего расхода, признаваемого в налоговом учете.
Расходы, признаваемые в бухгалтерском учете, но не признаваемые в налоговом учете (Налогооблагаемые постоянные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах, приводящие к образованию постоянных налоговых обязательств)		
Расходы в виде потерь от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей.	подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме сверх норм естественной убыли, утвержденных Правительством

Наименование доходов и расходов	Нормативный документ	Примечание
		РФ.
Расходы в виде взносов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица.	п. 16 ст. 255 НК РФ	Постоянная разница признается в размере, превышающем 15000 руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов к количеству застрахованных работников.
Расходы в виде взносов по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников.	п. 16 ст. 255 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме, превышающей 12% от суммы расходов на оплату труда.
Расходы в виде взносов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающих оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников.	п. 16 ст. 255 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме превышающей 6% от суммы расходов на оплату труда.
Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов на приобретение (или) строительство жилого помещения.	п. 24.1 ст. 255 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме превышающей 3% от суммы расходов на оплату труда.
Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам.	абз. 2 подп. 3 п. 4 ст. 266 НК РФ	Постоянная разница признается в размере, превышающем 10% от суммы выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.
Расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.	ст. 267 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме превышения предельного размера резерва, порядок расчета которого определен в НК РФ.
Расходы в виде процентов по долговым обязательствам.	ст. 269 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме сверх пределов, определяемых в соответствии со ст. 269 НК РФ.
Расходы на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей.	п. 24 ст. 270 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме оплаты отпусков при превышении их размера, определенного в соответствии с трудовым законодательством.
Расходы в виде компенсационных начислений работникам в связи с повышением цен.	п. 25 ст. 270 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме сверх размеров индексации доходов в соответствии с решениями Правительства РФ.
Расходы в виде сумм выплаченных подъемных.	п. 37 ст. 270 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме сверх норм, установленных в соответствии с законодательством РФ.
Расходы на компенсацию за	п. 38 ст. 270	Постоянная разница признается

Наименование доходов и расходов	Нормативный документ	Примечание
использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов.	НК РФ	в сумме сверх норм, установленных соответствующими Постановлениями Правительства РФ.
Расходы в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление.	п. 39 ст. 270 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме сверх тарифов, установленных законодательством РФ о нотариате.
Представительские расходы.	п. 42 ст. 270 НК РФ, п. 2 ст. 264 НК РФ	Постоянная разница признается в сумме, превышающей 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за отчетный (налоговый) период.
Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на иные виды рекламы, не предусмотренные абзацами вторым — четвертым п. 4 ст. 264 НК РФ.	п. 44 ст. 270 НК РФ, п. 4 ст. 264 НК РФ	Постоянная разница признается в размере, превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.
Иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ, но признаваемые в качестве расходов в бухгалтерском учете.	п. 49 ст. 270 НК РФ	Постоянная разница равняется сумме соответствующего расхода, признаваемого в бухгалтерском учете.

Как отмечается в ПБУ 18/02 [1], сведения о постоянных разницах могут формироваться в бухгалтерском учете либо на основании первичных учетных документов по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом экономическим субъектом самостоятельно.

Требование аналитического учета постоянных разниц в ПБУ 18/02 [1] отсутствует, однако без ведения такого учета достаточно сложно достоверно рассчитать величину постоянных налоговых активов и обязательств.

Постоянные разницы могут быть отражены в учете системно либо при помощи внесистемной аналитики – бухгалтерских регистров в виде таблиц и расчетов или на внесистемных (забалансовых) счетах.

В рамках системного учета к счетам, по которым возникают постоянные разницы, могут быть открыты следующие субсчета: «Вычитаемые постоянные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах», «Налогооблагаемые постоянные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах», «Вычитаемые постоянные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах», «Налогооблагаемые постоянные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах» или какие-либо другие. Аналогичные наименования могут быть присвоены счетам внесистемной аналитики при организации забалансового учета разниц.

Пример аналитического регистра учета постоянных разниц представим на рисунке 1.

№ п/п	Наименование доходов, признав	Наименование доходов	Разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах	Наименование расхода в,	Наименование расхода в,	Разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах
-------	-------------------------------	----------------------	---	-------------------------	-------------------------	--

	аемых в бухгалтерском учете, но не признаваемых в налоговом учете	признаваемых в налоговом учете, но не признаваемых в бухгалтерском учете	Положительное влияние на величину налога на прибыль	Отрицательное влияние на величину налога на прибыль	признаваемых в бухгалтерском учете, но не признаваемых в налоговом учете	признаваемых в налоговом учете, но не признаваемых в бухгалтерском учете	Положительное влияние на величину налога на прибыль	Отрицательное влияние на величину налога на прибыль
1								
2								
3								
...								
Итого					Итого			

Рисунок 1. Форма регистра учета вычитаемых и налогооблагаемых постоянных разниц

Согласно ПБУ 18/02 [1] под временными разницами понимаются 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. Иными словами, доходы и расходы в бухгалтерском учете равны доходам и расходам в налоговом учете, но при этом они признаются полностью либо частично в разных отчетных периодах. В случае, если доходы в бухгалтерском учете признаются раньше, а расходы позже, чем доходы и расходы в налоговом учете, то это приводит к недоплате налога на прибыль в текущем отчетном периоде и свидетельствует о необходимости доплатить налог на прибыль в следующем или последующих отчетных периодах. Если доходы в бухгалтерском учете признаются позже, а расходы раньше, чем доходы и расходы в налоговом учете, то это означает, что произошла переплата налога на прибыль в текущем отчетном периоде и в следующем, либо последующих отчетных периодах его сумма должна быть уменьшена (таблица 3).

Таблица 3

Влияние временных разниц на величину налога на прибыль

№ п/п	Порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах	Расчет постоянных разниц, налоговых активов и обязательств	Влияние на величину налога на прибыль	Корреспонденция счетов
1	Доходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом учете $D(б/у) < D(н/у)$	$D(б/у) - D(н/у) = -BVP$ $-BVP \times HC = -ОНА$	Увеличение в момент начисления, уменьшение в момент погашения	Д 09 К 68 Д 68 К 09
2	Доходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом учете $D(б/у) > D(н/у)$	$D(б/у) - D(н/у) = НВР$ $НВР \times HC = ОНО$	Уменьшение в момент начисления, увеличение в момент погашения	Д 68 К 77 Д 77 К 68
3	Расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом учете $P(б/у) > P(н/у)$	$P(б/у) - P(н/у) = BVP$ $BVP \times HC = ОНА$	Увеличение в момент начисления, уменьшение в момент погашения	Д 09 К 68 Д 68 К 09

4	Расходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом учете $P(б/у) < P(н/у)$	$P(б/у) - P(н/у) = -НВР$ $- НВР \times НС = -ОНО$	Уменьшение в момент начисления, увеличение в момент погашения	Д 68 К 77 Д 77 К 68
---	---	--	---	------------------------

Примечание к таблице 3. Расшифровка аббревиатур: Д (б/у) — доходы, исчисленные по правилам бухгалтерского учета; Р (б/у) — расходы, исчисленные по правилам бухгалтерского учета; Д (н/у) — доходы, исчисленные по правилам налогообложения, Р (н/у) — расходы, исчисленные по правилам налогообложения; ВВР— вычитаемые временные разницы; НВР — налогооблагаемые временные разницы; НС — налоговая ставка; ОНА — отложенные налоговые активы; ОНО — отложенные налоговые обязательства.

Ситуаций, в которых возникают временные разницы, существует достаточно много.

Наиболее распространенные из них отразим в таблице 4.

Таблица 4

Основные причины формирования временных разниц

Причины формирования временных разниц	Нормативный документ	Примечание
Доходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем доходы в налоговом учете (Вычитаемые временные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах, ведущие к образованию отложенных налоговых активов)		
Различный порядок признания в бухгалтерском учете и налоговом учете дохода в виде процентов по предоставленному займу. В соответствии с условиями договора проценты по займу начисляются при возврате основной суммы долга.	п. 34 ПБУ 19/02 [10], п. 7, п. 10.1, п. 16 ПБУ 9/99, п. 6 ст. 250, п. 6 ст. 271 НК РФ	В бухгалтерском учете проценты по предоставленному займу признаются доходом на дату погашения задолженности, а в налоговом учете они признаются в качестве внереализационного дохода на конец месяца соответствующего отчетного периода.
Несовпадение момента признания доходов в виде безвозмездных поступлений имущества (кроме денежных средств).	ПБУ 9/99, п. 8 ст. 250 НК РФ	При поступлении активов на безвозмездной основе в налоговом учете отражаются внереализационные доходы, а в бухгалтерском учете — доходы будущих периодов.
Полученные доходы в виде авансов при использовании кассового метода признания доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни.	п. 5 ПБУ 1/08 [11], п. 11 ПБУ 18/02, ст. 273 НК РФ	Доходы в налоговом учете признаются на дату поступления денежных средств, а в бухгалтерском учете на более позднюю дату в соответствии с условиями договорного соглашения.
Доходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем доходы в налоговом учете (Налогооблагаемые временные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах, ведущие к образованию отложенных налоговых обязательств)		
Разные даты признания доходов в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций.	п. 12, п. 16 ПБУ 9/99, подп. 2 п. 4 ст. 271, ст. 275 НК РФ	В бухгалтерском учете доход признается на дату объявления о выплате дивидендов, а в налоговом — на дату поступления денежных средств.
Признание выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признание процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения	п. 5 ПБУ 1/08, п. 12 ПБУ 18/02, ст. 273 НК РФ	Разница возникает в промежуток времени между более ранним признанием дохода в бухгалтерском учете и более поздним признанием дохода в налоговом учете.

Причины формирования временных разниц	Нормативный документ	Примечание
временной определенности фактов хозяйственной жизни, а для целей налогообложения — по кассовому методу.		
Расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем расходы в налоговом учете (Вычитаемые временные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах, ведущие к образованию отложенных налоговых активов)		
Применение разных способов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.	п. 18, 19 ПБУ 6/01, п. 28, п. 29 ПБУ 14/07, п. 11, п. 14 ПБУ 18/02, ст. 256–259 НК РФ	Временное превышение амортизации в бухгалтерском учете над амортизацией в налоговом учете, например, если амортизацию в бухгалтерском учете начисляют методом уменьшаемого остатка, а в целях налогообложения используют линейный метод.
Применение различных способов списания материалов.	ПБУ 5/01 [12], ст. 254 НК РФ	Стоимость материалов, списанных в бухгалтерском учете, временно превышает их стоимость, принимаемую для целей налогообложения.
Применение неодинаковых способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг.	ст. 264 НК РФ, ст. 272 НК РФ, ПБУ 10/99, п. 11 ПБУ 18/02	В бухгалтерском учете коммерческие и управленческие расходы списываются одновременно, а в налоговом учете — постепенно.
Наличие убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.	п. 11 ПБУ 18/02, ст. 283 НК РФ	В бухгалтерском учете убытки уменьшают прибыль в текущем отчетном периоде, а в налоговом — в последующих отчетных периодах.
Разные способы признания расходов на оплату отпусков.	ст. 255 НК РФ, ст. 324.1. НК РФ	В бухгалтерском учете расходы признаются путем создания резервов, а в налоговом учете — путем включения фактически произведенных затрат в расходы отчетного периода.
Разные способы признания расходов на ремонт основных средств.	ПБУ 6/01, ст. 260, 324 НК РФ	В бухгалтерском учете расходы признаются посредством создания резервов, а в налоговом — одновременно, в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены в размере фактических затрат.

Причины формирования временных разниц	Нормативный документ	Примечание
Неодинаковый порядок формирования резерва по сомнительным долгам.	п. 70 ПББУО в РФ [13], ст. 266 НК РФ	В бухгалтерском учете резерв создается раньше, чем в налоговом учете.
Наличие кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода признания доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни.	п. 11 ПБУ 18/02, п. 5 ПБУ 1/08, ст. 273 НК РФ	В бухгалтерском учете расходы признаются на дату их осуществления вне зависимости от факта оплаты, а в налоговом — на дату оплаты. Временная разница возникает в случае, когда в налоговом учете выплата денежных средств осуществляется позже, нежели чем это обусловлено договоренностью сторон.
Расходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем расходы в налоговом учете (Налогооблагаемые временные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах, ведущие к образованию отложенных налоговых обязательств)		
Применение разных способов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.	п. 18, 19 ПБУ 6/01, п. 28, 29 ПБУ 14/07, п. 12 ПБУ 18/02, ст. 256–259 НК РФ	Временное превышение амортизации в налоговом учете над амортизацией в бухгалтерском учете, например, если амортизацию в бухгалтерском учете начисляют линейным методом, а в налоговом — нелинейным способом.
Несовпадение момента признания расходов, связанных с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем.	п. 19 ПБУ 10/99, п. 39 ПБУ 14/07, п. 65 ПББУО в РФ, подп. 26 п. 1 ст. 264, ст. 273 НК РФ	В налоговом учете расходы, связанные с приобретением права использования результатов интеллектуальной деятельности признаются единовременно (в случае применения кассового метода), а в бухгалтерском учете данные расходы отражаются как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.
Применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых экономическим субъектом за предоставленные ему во временное пользование денежные средства (займы и кредиты) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения.	п. 12 ПБУ 18/02, ПБУ 15/08 [14], подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ	В налоговом учете проценты, уплачиваемые за пользование заемными денежными средствами, включаются в состав расходов. В бухгалтерском учете проценты включаются в стоимость активов, приобретенных за счет временно привлеченных финансовых ресурсов.

В бухгалтерском учете, как отмечается в ПБУ 18/02 [1], временные разницы должны отражаться обособленно от постоянных разниц. В аналитическом учете временные разницы следует учитывать дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница. Однако при этом в ПБУ 18/02 [13] отсутствуют инструкции и конкретные методы ведения аналитики, поэтому временные разницы по выбору организации могут отражаться на счетах бухгалтерского учета или внесистемно – на забалансовых счетах либо в аналитических регистрах.

При организации системного учета временных разниц субсчета аналитического учета

могут иметь следующие наименования: «Вычитаемые временные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах», «Налогооблагаемые временные разницы между доходами в бухгалтерском и налоговом учетах», «Вычитаемые временные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах», «Налогооблагаемые временные разницы между расходами в бухгалтерском и налоговом учетах» или какие-либо иные. При организации внесистемного учета забалансовым счетам могут быть присвоены аналогичные наименования.

Пример аналитического регистра учета временных разниц представим на рисунке 2.

№ п/п	Хозяйственная операция	Остаток временных разниц на начало отчетного периода		Временные разницы, списанные в отчетном периоде		Временные разницы, начисленные в отчетном периоде		Остаток временных разниц на конец отчетного периода	
		ВВР	НВР	ВВР	НВР	ВВР	НВР	ВВР	НВР
1									
2									
3									
...									
Итого									

Рисунок 2. Форма регистра учета вычитаемых (налогооблагаемых) временных разниц

Примечание к рисунку 2. Расшифровка аббревиатур: ВВР – вычитаемые временные разницы; НВР – налогооблагаемые временные разницы.

Следует отметить, что в данном аналитическом регистре (рис. 2) для обеспечения большей информативности вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы могут быть представлены более детально: им могут быть присвоены такие же наименования, как и вышеуказанным субсчетам аналитического учета временных разниц.

Итак, предложенная автором группировка расчетов величин постоянных и временных разниц в аспекте отражения их влияния на величину налога на прибыль упростит и позволит сделать более прозрачными для понимания правила ПБУ 18/02 [1]. Также упростит работу бухгалтеров проведенное автором системное упорядочение наиболее распространенных факторов (причин) формирования постоянных и временных разниц, а отражение разниц на рекомендованных в настоящей работе субсчетах бухгалтерского учета или счетах забалансового учета или в разработанных автором аналитических таблицах позволит оперативно отслеживать изменения постоянных и временных разниц и определять, за счет каких доходов или расходов сформировалась та или иная разница. Все это приведет к минимизации вероятности возникновения ошибок в процессе учета расчетов по налогу на прибыль, что, безусловно, положительным образом повлияет на достоверность отчетных сведений.

Примечания:

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02): приказ Минфина РФ от 19.11.02 г. №114н: [ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

2. О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации: федер. закон от 04.05.99 г. №95-ФЗ: [ред. от 24.11.08 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): приказ Минфина РФ №32н от 06.05.99 г.: [в ред. от 27.04.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон №117-ФЗ от 05.08.00 г.: [ред. от 28.12.13 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

5. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.01 г. №197-ФЗ: [ред. от 28.12.13 г.] // СПС Консультант Плюс. М., 2014. Загл. с экрана.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон №146-ФЗ от 31.07.98 г.: [ред. от 28.12.13 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07): приказ Минфина РФ от 27.12.2007 №153н: [ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приказ Минфина РФ от 30.03.01 г. №26н (ред. от 24.12.10 г.) // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ Минфина РФ №33н от 06.05.99 г.: [в ред. 27.04.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02): приказ Минфина РФ от 10.12.02 г. №126н: [ред. от 27.04.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

11. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08), «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008): приказ Минфина РФ от 06.10.08 г. №106н: [ред. от 18.12.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

12. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): приказ Минфина РФ от 09.06.01 г. №44н: [ред. от 25.10.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

13. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н (ред. от 24.12.10 г.) // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

14. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/08): приказ Минфина России от 06.10.08 г. №107н: [ред. от 27.04.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

References:

1. About approval of the Accounting regulation «Accounting of calculations for the profit tax of the organizations» (PBU 18/02): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation №114н of 19.11.02 [in an edition of 24.12.10] // // HLS ConsultantPlus. М., 2014. Title from the screen.

2. About free aid (assistance) of the Russian Federation and modification and additions in separate legal acts of the Russian Federation for taxes and for establishment of privileges on payments in the state off-budget funds in connection with implementation of free aid (assistance) of the Russian Federation: The federal law of 04.05.99 № 95-FZ [in an edition of 24.11.08] // HLS ConsultantPlus. М., 2014. Title from the screen.

3. About approval of the Accounting regulation «Accounting incomes» (PBU 9/99): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation №32н of 06.05.99 [in an edition of 27.04.12] // HLS ConsultantPlus. М., 2014. Title from the screen.

4. Tax code of the Russian Federation (part second): The federal law No. 117-FZ of 05.08.00 [in an edition of 28.12.13] // HLS ConsultantPlus. М., 2014. Title from the screen.

5. The labor code of the Russian Federation of 30.12.01 №197-FZ [in an edition of

28.12.13] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

6. Tax code of the Russian Federation (part first): The federal law №146-FZ of 31.07.98 [in an edition of 28.12.13] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

7. About approval of the Accounting regulation «Accounting of intangible assets» (PBU 14/07): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 27.12.07 №153n [in an edition of 24.12.10] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

8. About approval of the Accounting regulation «Fixed assets accounting» (PBU 6/01): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.03.01 №26n [in an edition of 24.12.10] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

9. About approval of the Accounting regulation «Accounting expenses». (PBU 10/99): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation №33n of 06.05.99 [in an edition of 27.04.12] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

10. About approval of the Accounting regulation «Accounting of financial investments» (PBU 19/02): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 10.12.02 №126n [in an edition of 27.04.12] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

11. About approval of the Accounting regulations «Accounting policy of the organization» (PBU 1/08), «Changes of estimative values» (PBU 21/08): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.10.08 №106n [in an edition of 18.12.12] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

12. About approval of the Accounting regulation «Accounting of inventories» (PBU 5/01): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 09.06.01 №44n [in an edition of 25.10.10] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

13. About approval of the Regulation on conducting accounting and accounting records in the Russian Federation: The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 29.07.98 №34n [in an edition of 24.12.10] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.

14. About approval of the Accounting regulation «The expense accounting on loans and the credits» (PBU 15/08): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.10.08 №107n [in an edition of 27.04.12] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.