

Тема 4. Отчет о финансовых результатах и бухгалтерские процедуры по его составлению

- 4.1. Содержание отчета о финансовых результатах
- 4.2. Доходы и расходы организации, их классификация
- 4.3. Виды прибыли и их характеристика
- 4.4. Формирование бухгалтерских процедур по отражению отчетной информации

Цель лекции – изучение содержания Отчета о финансовых результатах, освоение бухгалтерских процедур по заполнению статей отчета

4.1. Содержание отчета о финансовых результатах

Финансовый результат хозяйственной деятельности – важнейший показатель бухгалтерской отчетности.

Значение **отчета о финансовых результатах** определяется ролью прибыли как показателя оценки эффективности хозяйственной деятельности организации и источника финансирования расширенного воспроизводства

Отчет о финансовых результатах показывает, как изменяется собственный капитал организации под воздействием доходов и расходов, осуществленных в текущем периоде.

Прибыль – выраженный в денежной форме чистый доход предприятия на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления хозяйственной деятельности.

Прибыль в бухгалтерском учете представляет собой разность между полученными совокупными доходами и совершенными совокупными затратами в процессе этой деятельности.

По мнению Комитета по международным стандартам:

«Полная прибыль – это изменение собственного капитала (чистых активов) хозяйствующего субъекта за отчетный период, являющееся результатом хозяйственных операций и событий, не связанных с личным капиталом собственников фирмы.

В международной практике возможно составление отчета о финансовых результатах на основании двух подходов:

- 1) по методу характера затрат;
- 2) по методу себестоимости продаж.

В первом формате отчета расходы объединяются в соответствии с их характером (затраты на материалы, заработная плата, амортизация и др.) и не перераспределяются между функциональными направлениями внутри компании, что делает отчет более подходящим для небольших компаний.

Во втором формате расходы классифицируются в зависимости от того, к какой деятельности они относятся.

Таблица 1. Сравнение форматов отчетов о финансовых результатах

Формат отчета по методу характера затрат		Формат отчета по методу себестоимости продаж	
Показатели	Ден. ед.	Показатели	Ден. ед.
Доход от реализации	200	Доход от реализации	200
Затраты на производство: Материалы	(65)	Себестоимость реализованной	(110)
Зарботная плата	(75)	продукции	(32)
Амортизация	(12)	Управленческие расходы	(15)
Прочие расходы	(15)	Коммерческие расходы	
Себестоимость запасов готовой продукции и незавершенного производства: на начало года	(30)		
на конец года	40		
Операционная прибыль	43	Операционная прибыль	43
Иные доходы и поступления	20	Иные доходы и поступления	20
Иные расходы и убытки	(10)	Иные расходы и убытки	(10)
Прибыль до налогообложения	53	Прибыль до налогообложения	53
Налог на прибыль	(18)	Налог на прибыль	(18)
Чистая прибыль	35	Чистая прибыль	35



Рис. 1. Содержание отчета о финансовых результатах в РФ

Таблица 2. Отчет о финансовых результатах
 ООО Агрофирма «Устьянская», тыс. руб.

Статьи	Код	За 2014	За 2013
Выручка	2110	264 371	216 237
Себестоимость продаж	2120	(241 320)	(226 013)
Валовая прибыль (убыток)	2100	23 051	(9 776)
Коммерческие расходы	2210	-	-
Управленческие расходы	2220	-	-
Прибыль (убыток) от продаж	2200	23 051	(9 776)
Проценты к уплате	2330	(16 444)	(16 920)
Прочие доходы	2340	95 453	77 019
Прочие расходы	2350	(15 027)	(4 761)
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	87 033	45 562
Текущий налог на прибыль	2410	(2 556)	(387)
Изменение ОНА и ОНО, прочее		31	3
Чистая прибыль (убыток)	2400	84 508	45 178
Совокупный финансовый результат периода	2500	84 508	45 178

Таблица 3. Отчет о финансовых результатах ОАО «Питер-Лада», тыс. руб.

Статьи	Код	За 2014	За 2013
Выручка	2110	1 259 547	1 261 955
Себестоимость продаж	2120	(1 194 266)	(1 194 596)
Валовая прибыль (убыток)	2100	65 281	67 359
Коммерческие расходы	2210	(71 455)	(62 370)
Управленческие расходы	2220	(32 530)	(35 402)
Прибыль (убыток) от продаж	2200	(38 704)	(30 413)
Проценты к уплате	2330	(10 996)	(13 098)
Прочие доходы	2340	82 239	38 621
Прочие расходы	2350	(16 047)	(12 692)
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	16 492	(17 582)
Текущий налог на прибыль	2410	-	-
Изменение ОНА и ОНО		(3 438)	3 384
Чистая прибыль (убыток)	2400	13 054	(14 198)
Совокупный финансовый результат периода	2500	13 502	(14 198)

4.2. Доходы и расходы организации, их классификация

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников **(ПБУ 9/99)**

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением вклада участников **(ПБУ 10/99)**

В зависимости от характера доходов, условий их получения и направлений деятельности доходы подразделяются на:

- 1) доходы по обычным видам;
- 2) прочие доходы

Организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями.

Доходы, *отличные* от доходов по обычным видам деятельности, считаются прочими (в том числе чрезвычайные доходы).

Не признаются доходами организации поступления:

- 1) суммы НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- 2) по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- 3) в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- 4) авансов в счет оплаты продукции, работ, услуг;
- 5) задатка;
- 6) в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- 7) в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (выручка).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам.

В зависимости от характера доходов, условий их получения и направлений деятельности расходы подразделяются на:

- 1) расходы по обычным видам;
- 2) прочие расходы

Расходы признаются в отчете о финансовых результатах с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями.

Расходы, *отличные* от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими (в т. ч. чрезвычайные расходы).

Не признаются расходами выбытие активов:

- 1) в связи с приобретением (созданием) ВА;
- 2) вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;
- 3) по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.д.;
- 4) в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- 5) в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ и услуг;
- 6) в погашение кредита (займа), полученного организацией.

В бухгалтерском учете расходы признаются при наличии следующих условий, установленных п. 16 ПБУ 10/99:

- 1) расход произведен в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расхода может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Расходы (также и доходы) признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) (п. 17 ПБУ 10/99).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Таблица 4. Прочие доходы и расходы организации

Прочие доходы	Прочие расходы
Арендные поступления	Арендные платежи
Поступления от продажи основных средств	Убытки от продажи основных средств
Пени, штрафы, неустойки полученные	Пени, штрафы, неустойки уплаченные
Списание просроченной кредиторской задолженности	Списание просроченной дебиторской задолженности
Активы полученные безвозмездно	Выбытие активов по договорам дарения
Положительные курсовые разницы	Отрицательные курсовые разницы
Прибыли прошлых лет, признанные в отчетном году	Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году
Чрезвычайные доходы	Чрезвычайные расходы
...	...

Для учета финансовых результатов применяются бухгалтерские счета:

- 1) 90 – Продажи – счет операционный (по кредиту – доходы, по дебету – расходы), сальдо не имеет;
- 2) 91 – Прочие доходы и расходы – счет операционный (по кредиту – доходу, по дебету – расходы), сальдо не имеет;
- 3) 99 – Прибыли и убытки – счет финансово-результатный (по кредиту – прибыль, по дебету – убытки);
- 4) 84 – Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) счет финансово-результатный (по кредиту – прибыль, по дебету – убытки)

Доходы от обычных видов деятельности	Расходы от обычных видов деятельности
Выручка	Себестоимость продаж
	Коммерческие расходы
	Управленческие расходы

Счет 90 «Продажи»

Дебет

Себестоимость продаж
Начисленный при продаже
НДС
Управленческие,
коммерческие расходы

Закрытие убытка на счет 99

Кредит

Выручка

Закрытие прибыли на счет 99

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- 4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- 5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Таблица 5. Характеристика отдельных видов расходов

Наименование	Код	Характеристика
Себестоимость продаж	2120	Включает все прямые расходы, которые признаются при продаже товаров и услуг, по которым определена выручка, и непосредственно направлены на получение дохода от продажи
Коммерческие расходы	2210	Расходы на продажу – на маркетинг, рекламу, заработную плату сотрудников системы сбыта, доставку продукции потребителю, а также накладные расходы, возникающие в ходе сбытовой деятельности
Управленческие расходы	2220	Расходы по управлению организацией и расходы общего характера, не связанные с производством конкретных видов продукции, работ или услуг. Отражаются в случае, если фирма формирует себестоимость по принципам «сокращенной себестоимости», в противном случае эти расходы формируют производственную себестоимость в полном объеме и отражаются в себестоимости продаж

Типовые корреспонденции счетов по учету продаж:

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счета	
		Дебет	Кредит
1	Произведена продажа продукции покупателю (по продажной цене)	62	90
1а	Произведена продажа продукции в розничной торговле	62	50
2	Начислен НДС с продажи продукции	90	68
3	Списана себестоимость проданной готовой продукции (товаров, молодняка животных)	90	43 (41, 11)
4	Списаны общепроизводственные и общехозяйственные расходы в себестоимость продаж	90	25, 26
5	Сформирован финансовый результат:		
	-прибыль от обычной деятельности	90	99
	-Убыток от обычной деятельности	99	90

Пример 1:

Организация отгрузила покупателю товары на сумму 35 400 руб. (в т.ч. НДС 18%), покупная стоимость товаров составила 24 200 руб. После поставки была получена оплата.

Факт хозяйственной жизни	Дт	Кт	Сумма проводки
Отражена выручка от реализации товара	62/1	90/1	35 400
НДС начислен по реализации	90/3	62/1	5 400
Списаны проданные товары по покупной стоимости	90/2	41	24 200
Отражен финансовый результат от продажи товаров	90/9	99	5 800

Пример 2:

Организация получила 100% предоплаты (с НДС) от покупателя 25 февраля 2016 г. Отгрузка товара осуществлена 5 марта 2016 г. на сумму 94 400 руб. (в т.ч. НДС 18%), покупная стоимость товаров 74 300 руб.

Дата	Факт хозяйственной жизни	Сумма	Дт	Кт
25.02	Получены деньги за товар от покупателя	94 400	51	62/2
25.02	Оформление счета-фактуры на аванс	14 400	76	68
25.02	Перечислена авансовый НДС	14 400	68	51
5.03	Учтена выручка от продажи товаров	94 400	62/1	90/1
5.03	НДС начислен по реализации	14 400	90/3	68
5.03	Списаны проданные товары	74 300	90/2	41
5.03	Зачтен аванс	94 400	62/2	62/1
5.03	Вычет авансового НДС	14 400	68	76
5.03	Отражен финансовый результат	5 700	90/9	99

Пример 3:

Приобретены товары у поставщика в количестве 500 ед. по цене 118 руб.
(в том числе НДС – 18%).

Проданы покупателю за месяц данные товары по цене 177 руб. (в том числе НДС – 18%).

Коммерческие расходы по реализации товаров составили 7500 руб.

Определите доходы и расходы организации и результат операции:



Бухгалтерские записи операции:

№	Операция	Сумма	Проводка
1	Приобретены товары у поставщика (без учета НДС)	50 000	Дт 41 Кт 60
2	Учен НДС в стоимости приобретенных товаров	9 000	Дт 19 Кт 60
3	Проданы товары покупателю по продажной цене	88 500	Дт 62 Кт 90/1
4	НДС в стоимости проданного товара предъявлен покупателю	13 500	Дт 90/3 Кт 68
5	Списаны товары по покупной стоимости	50 000	Дт 90/2 Кт 41
6	Учены коммерческие расходы	7 500	Дт 90/4 Кт 44
7	Отражен результат доходов и расходов от данной операции	17 500	Дт 90/9 Кт 99

Счет 90 «Продажи»

Дебет

Кредит

Кт 41 50 000

Кт 68 13 500

Кт 44 7 500

Кт 99 17 500

Об-т по Дт: 88 500

Дт 62 88 500

Об-т по Кт: 88 500

В Отчете о финансовых результатах:

Выручка	75 000
Себестоимость продажи товаров	50 000
Прибыль валовая	25 000
Коммерческие расходы	7 500
Прибыль от продаж	17 500

Пример 4:

Продана готовая продукция покупателю на сумму 1180 тыс. руб. (в том числе НДС – 18%). Себестоимость готовой продукции составила 800 тыс. руб., управленческие расходы – 80 тыс. руб., коммерческие расходы – 50 тыс. руб.

Счет 90 «Продажи»

Дебет

Кт 43 800 000

Кт 68 180 000

Кт 44 50 000

Кт 26 80 000

Кт 99 70 000

Об-т по Дт: 1 180

000

Кредит

Дт 62 1 180 000

Об-т по Кт: 1 180

000

Таблица 6. Отчет о финансовых результатах по данным примера 4, тыс. руб.

Статьи	Код	За 2014	За 2013
Выручка	2110	1 000	...
Себестоимость продаж	2120	(800)	
Валовая прибыль (убыток)	2100	200	
Коммерческие расходы	2210	(50)	
Управленческие расходы	2220	(80)	
Прибыль (убыток) от продаж	2200	70	
Проценты к уплате	2330	-	
Прочие доходы	2340	-	
Прочие расходы	2350	-	
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	70	
Текущий налог на прибыль	2410	14	
Изменение ОНА и ОНО		-	
Чистая прибыль (убыток)	2400	56	
Совокупный финансовый результат периода	2500	56	

Для учета прочих доходов и расходов используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 имеет следующие субсчета:

- 1) Прочие доходы
- 2) Прочие расходы
- 3) ...
- 4) ...
- 5) ...
- 6) ...
- 7) ...
- 8) ...
- 9) Сальдо прочих доходов и расходов

Типовые корреспонденции счетов по учету прочих доходов и расходов:

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счета	
		Дебет	Кредит
1	Произведена продажа выбывающего основного средства (материалов)	62	91
2	Начислен НДС с продажи основного средства	91	68
3	Отражена на списание первоначальная стоимость выбывающего основного средства	01/9	01/1...
4	Списана амортизация выбывающего основного средства	02	01/9
5	Списана остаточная стоимость выбывающего основного средства	91	01/9
6	Начислена аренда за предоставленные в пользование активы	62	91
7	Начислен НДС за предоставленные в аренду активы	91	68
7	Отражена аренда за используемые основные средства	91	76
8	Начислен входной НДС при аренде имущества	19	76

Типовые корреспонденции (продолжение):

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счета	
		Дебет	Кредит
9	Списана стоимость просроченной кредиторской задолженности	60	91
10	Списана стоимость просроченной дебиторской задолженности	91	62
11	Начислен резерв по сомнительным долгам	91	63
12	Списана стоимость неиспользованного резерва	63	91
13	Начислены положительные курсовые разницы	52	91
14	Начислены отрицательные курсовые разницы	91	52
15	Начислены пени, штрафы за просрочку платежей в бюджет	91	68
16	Начислены пени, штрафы клиенту за нарушение условий договора	62	91
17	Сформирован финансовый результат от прочих доходов и расходов:		
	-положительный (прибыль)	91	99
	-отрицательный (убыток)	99	91

Пример 5:

Реализовано основное средство (автомобиль) первоначальной стоимостью 1 200 тыс. руб., остаточной стоимостью 520 тыс. руб. покупателю по договору купли-продажи по цене 600 тыс. руб. в том числе НДС.

Определите финансовый результат от данной сделки:



В БУ будут даны

№	Проводки:	Сумма	Проводка
1	Реализовано покупателю ОС	600 000	Дт 62 Кт 91
2	Начислен НДС на реализованное средство	91 500	Дт 91 Кт 68
3	Списана первоначальная стоимость ОС	1 200 000	Дт 01-9 Кт 01-4
4	Списана начисленная сумма амортизации по ОС	680 000	Дт 02-4 Кт 01-9
5	Списана остаточная стоимость выбывающего ОС	520 000	Дт 91 Кт 01-9
6	Определен финансовый результат (убыток) от данной операции	11 500	Дт 99 Кт 91

Таблица 7. Отчет о финансовых результатах по данным примеров 4-5, тыс. руб.

Статьи	Код	За 2014	За 2013
Выручка	2110	1 000	...
Себестоимость продаж	2120	(800)	
Валовая прибыль (убыток)	2100	200	
Коммерческие расходы	2210	(50)	
Управленческие расходы	2220	(80)	
Прибыль (убыток) от продаж	2200	70	
Проценты к уплате	2330	-	
Прочие доходы	2340	508,5	
Прочие расходы	2350	520,0	
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	58,5	
Текущий налог на прибыль	2410	11,7	
Изменение ОНА и ОНО		-	
Чистая прибыль (убыток)	2400	46,8	
Совокупный финансовый результат периода	2500	46,8	

На счете 99 в течение отчетного года отражаются:

- 1) прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90;
- 2) сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91;
- 3) начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», на котором ведется учет собственной прибыли организации.

Таблица 8. Основные корреспонденции по формированию и распределению прибыли

Содержание операции	Корреспонд. счета	
	Дебет	Кредит
Отражена прибыль от обычных видов деятельности	90	99
Отражен убыток от прочей деятельности	99	91
Начислен налог на прибыль	99	68
Заключительными оборотами декабря списана сумма чистой прибыли отчетного года	99	84
За счет чистой прибыли:		
начислены доходы учредителям – работникам	84	70
начислены доходы учредителям – внешним лицам	84	75-2
увеличен уставный капитал	84	80
увеличен резервный капитал	84	82
увеличен добавочный капитал	84	83
списаны убытки отчетного года	84	99
Отражены суммы удержанного налога доходов физических лиц – акционеров	75-2	68
Отражены суммы доходов, перечисленные акционерам	75-2	50, 51

4.3. Виды прибыли и их характеристика

Таблица 8. Показатели прибыли в отчете о финансовых результатах

Прибыль в отчете	Код	Характеристика
Валовая	2100	Разница между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее
От продаж	2200	Разница между доходами от обычной деятельности и расходами от обычной деятельности
До налогообложения	2300	Финансовый результат деятельности, формируемый по данным бухгалтерского учета
Чистая	2400	Абсолютный финансовый результат деятельности за период

Прибыль не отражаемая в отчете	Характеристика
Налогооблагаемая	Прибыль, формируемая по данным налогового учета

Порядок отражения налога на прибыль основан на формулах расчета чистой прибыли (убытка) по данным бухгалтерского учета и текущего налога на прибыль.

Текущий налог на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 рассчитывается:

$$N_{тек} = N_{усл} + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО$$

где $N_{тек}$ – текущий налог на прибыль, рассчитанный по правилам налогового учета; ПНО – постоянное налоговое обязательство; ПНА – постоянный налоговый актив; ОНА – отложенный налоговый актив; ОНО – отложенное налоговое обязательство

$$\begin{array}{ccccccc}
 \boxed{\begin{array}{c} \text{Налог на} \\ \text{прибыль,} \\ \text{рассчитанный по} \\ \text{данным бухучета} \\ \text{(условный налог} \\ \text{на прибыль)} \\ (H_{\text{усл}}) \end{array}} & + & \boxed{\begin{array}{c} \text{Постоянное} \\ \text{налоговое} \\ \text{обязательство} \\ \text{(ПНО)} \end{array}} & + & \boxed{\begin{array}{c} \text{Отложенный} \\ \text{налоговый} \\ \text{актив (ОНА)} \end{array}} & - & \boxed{\begin{array}{c} \text{Отложенное} \\ \text{налоговое} \\ \text{обязательство} \\ \text{(ОНО)} \end{array}} & = & \boxed{\begin{array}{c} \text{Текущий} \\ \text{налог на} \\ \text{прибыль} \\ (H_{\text{тек}}) \end{array}}
 \end{array}$$

При этом:

Постоянное налоговое обязательство (активы)	=	Постоянная разница (положительная или отрицательная)	*	Ставка налога на прибыль
Отложенный налоговый актив (ОНА)	=	Вычитаемая временная разница	*	Ставка налога на прибыль
Отложенное налоговое обязательство (ОНО)	=	Налогооблагаемая временная разница	*	Ставка налога на прибыль

Рис. 2. Трансформация налога на прибыль по данным бухгалтерского учета в налог на прибыль по данным налогового учета

Таблица 9. Характеристика разниц

Разница	Возникает	результат	Запись
Постоянная разница (ПР)	доход (расход), учтенный в бухгалтерском учете, который никогда не включается в состав доходов (расходов) для целей налогообложения прибыли	Постоянное налоговое обязательство (постоянный налоговый актив)	Дт 99 Кт 68 Дт 68 Кт 99
Временная вычитаемая разница (ВВР)	когда величина расхода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, превышает сумму расхода, подлежащую включению в состав расходов для целей налогообложения того же периода	Отложенные налоговые активы (ОНА)	Дт 09 Кт 68
Налогообла- гаемая временная разница (НВР)	когда величина расхода, отраженная в бухгалтерском учете, меньше, чем сумма расхода, подлежащая включению в состав расходов для целей налогообложения того же периода	Отложенные налоговые обязательства (ОНО)	Дт 68 Кт 77

Таблица 9. Продолжение

Раз-ница	Когда возникает	Влияние	Приводит к возникно-ванию	Примеры
ВВР	Расходы для целей НУ признаются позже, а доходы – раньше, чем для целей БУ	Будет уменьшать сумму налога на прибыль в будущих отчетных периодах	ОНА Дт 09 Кт 68	сумма амортизации ОС в БУ больше, чем в НУ; налоговый убыток, который будет перенесен на будущее; убыток от реализации ОС, принимаемый в течение СПИ в НУ и списанный сразу в БУ; расходы, возникшие от разницы курсов по расчетам в условных единицах и др.
НВР	Расходы для целей НУ признаются раньше, а доходы – позже, чем для целей БУ	Будет увеличивать сумму налога на прибыль в будущих отчетных периодах	ОНО Дт 68 Кт 77	Наличие амортизационной премии; расходы по процентам учтены в НУ и включены в стоимость ВА в БУ и др.
ПР	Доходы (расходы) признаются для целей БУ и никогда не будут признаны в НУ и наоборот	ПНО – увеличивает налоговые платежи отчетного периода; ПНА – уменьшает	Либо ПНО Дт 99 Кт 68 Либо ПНА Дт 68 Кт 99	Премии (матпомощь) сотрудникам за счет чистой прибыли; сверх установленных лимитов и др.

Таблица 10. Нормируемые расходы в налоговом учете

№	Вид расхода	Порядок признания расходов в отчетном периоде	Основание
1	Проценты по кредитам и займам	Признаются расходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки, если эта ставка менее максимального значения интервала предельных значений	пп. 1.1 ст. 269 НК
2	Расходы на рекламу	Без ограничений (в размере документально подтвержденных расходов) признаются: расходы на рекламные мероприятия, проводимые с помощью СМИ; расходы на сетевую и наружную рекламу; расходы на участие в выставках и ярмарках. Расходы на приобретение призов, вручаемых победителям розыгрышей и на прочие (не упомянутые выше) виды рекламы, признаются в размере, не превышающем 1% от выручки	п. 4 ст. 264 НК
3	Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам	В размере фактически созданного резерва, но не более 10% выручки отчетного периода. При этом в резерв в налоговом учете включается просроченная задолженность в зависимости от сроков возникновения: более 90 дней – в полном объеме; от 45 до 90 дней – 50% от суммы задолженности; менее 45 дней – не включается	п. 4 ст. 266 НК
4	Представительские расходы	В размере, не превышающем 4% расходов на оплату труда за отчетный период	п. 2 ст. 264 НК
5	Резерв на гарантийный ремонт и обслуживание	Размер созданного на эти цели резерва не может превышать доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки за предыдущие три года, умноженной на сумму выручки за отчетный (налоговый) период	п. 3 ст. 267 НК
6	Расходы на капитальные вложения	10% (30% - в отношении основных средств, относящихся к 3-7 амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств, за исключением средств полученных безвозмездно; 10% (30% - в отношении основных средств, относящихся к 3-7 амортизационным группам) расходов, которые понесены в случае достройки, дообрудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации ОС	п. 9 ст. 258 НК РФ

Пример 6:

В текущем году расходы ООО «Связь» на рекламу телефонов в СМИ составили 2360,0 тыс. руб. (в том числе НДС – 360 тыс. руб.).

Призы для победителей рекламной компании телефонов обошлись ООО еще в 590 тыс. руб. (в том числе НДС – 90 тыс. руб.).

Выручка текущего года составила 40 млн. руб. (без НДС).

Себестоимость продаж (без учета рекламных расходов) – 36,5 млн. руб.

Расходы ООО для целей налогообложения по рекламе составят: $2000,0 + 400,0 = 2400$ тыс. руб.

В БУ будут даны проводки:

№	Операция	Проводка	Сумма, руб.
1	Списаны в расходы отчетного периода затраты на рекламу в СМИ	Дт 26 Кт 76	2 000 000
2	Выделен НДС	Дт 19 Кт 76	360 000
3	Отражены расходы на призы рекламной компании	Дт 26 Кт 76	500 000
4	Выделен НДС	Дт 19 Кт 76	90 000
5	Предъявлен НДС к возмещению ($40000 * 1\% = 400 + 2000 = 2400 * 18\%$)	Дт 68 Кт 19	432 000

В НУ: Расходы на призы рекламной компании составят = 400 000 руб. (40 000 000 * 1%).

Превышение рекламных расходов в БУ над расходами в НУ составят 100 000 руб., что приводит к появлению постоянной разницы в сумме 20 000 руб. и к возникновению ПНО (100000 * 20%).

Показатели доходов и расходов в БУ

в НУ:

Выручка	2110	40 000 000	Выручка	2110	40 000 000
Себестоимость продаж	2120	36 500 000	Себестоимость продаж	2120	36 500 000
Валовая прибыль	2100	3 500 000	Валовая прибыль	2100	3 500 000
Управленческие расходы	2220	2 500 000	Управленческие расходы	2220	2 400 000
Прибыль до налогообложения	2300	1 000 000	Налогооблагаемая прибыль	2300	1 100 000
Условный налог на прибыль	2410	200 000	Текущий налог на прибыль	2410	220 000

Текущий налог на прибыль (ПБУ 18/02): $N_{тек} = N_{усл} + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО$

В нашем примере: при возникновении ПНО дается проводка: Дт 99 Кт 68 – 20000 руб.

Отсюда текущий налог на прибыль: $N_{тек} = 200000 + 20000 - 0 + 0 - 0 = 220 000 \text{ руб.}$