

УДК 657.2:336.22

UDC 657.2:336.22

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ С ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ**

**ACCOUNTING OF DEFERRED TAXES OF TRANSACTIONS WITH PRODUCTION INVENTORIES**

Кругляк Зинаида Ивановна  
к.э.н., профессор

Kruglyak Zinaida Ivanovna  
Cand.Econ.Sci., professor

Калинская Марина Валерьевна  
к.э.н., доцент  
*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

Kalinskaya Marina Valerievna  
Cand.Econ.Sci., associate professor  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

На примере молокоперерабатывающих организаций установлены и изложены причины возникновения разниц в величине доходов и расходов при учете материально-производственных запасов. Применение на практике предложенных рекомендаций позволит эффективно проектировать взаимосвязь систем бухгалтерского и налогового учета в зависимости от мотивации экономического субъекта

On the example of milk-processing organizations the causes of differences in the amount of income and expenses in the accounting of inventories are found out and presented. Implementation of the proposed recommendations will help effectively to design the connection between the systems of bookkeeping and tax accounting depending on the motivation of economic entities

Ключевые слова: НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ, РАЗНИЦЫ, ЗАПАСЫ

Keywords: TAXATION, ACCOUNTING, POSTPONED TAXES, DIFFERENCES, INVENTORY

По оценки специалистов международной группы KPMG, компании пищевой промышленности располагают большими объемами запасов, в том числе сырья, незавершенного производства и готовой продукции [4].

Необходимо отметить, что данные промышленные предприятия (за исключением малых) должны применять Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, выявлять и отражать в учете постоянные и временные разницы [3].

Изучив на примере промышленных предприятий по переработке молока отраслевые особенности бухгалтерского учета производственных запасов и налогового учета материальных расходов, считаем целесообразным разработать рекомендации по выявлению разниц и отражению в бухгалтерском учете постоянных налоговых обязательств и отложенных налогов по операциям с материально-производственными запасами.

Цель применения ПБУ 18/02 организациями сформулирована в п. 1 Положения «Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгал-

терской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций», в том числе:

1. Определение взаимосвязи показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

2. Отражение в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

3. Отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

По мнению ряда авторов, основной целью ПБУ 18/02 является взаимосвязка бухгалтерской и налоговой прибыли. Следует отметить, что зарубежные стандарты ставят перед собой принципиально иную цель: достоверную оценку налоговых последствий деятельности. Таким образом, цель российского стандарта необоснованно смещена в сторону налогового контроля и обеспечения дополнительной информационной базы для налоговых органов [1, 5].

Для отражения в бухгалтерском учете сумм, влияющих на величину налога на прибыль, в ПБУ 18/02 используются следующие показатели:

- постоянные и временные разницы;
- постоянные налоговые активы и обязательства;
- отложенные налоговые активы и обязательства;

- условный расход и доход по налогу на прибыль;
- текущий налог на прибыль.

Постоянные налоговые активы (ПНА), постоянные налоговые обязательства (ПНО), отложенные налоговые активы (ОНА), и отложенные налоговые обязательства (ОНО) возникают тогда, когда доходы или расходы признаются в разных суммах в бухгалтерском учете и в налоговом учете, а также вследствие разного порядка формирования первоначальной стоимости активов в бухгалтерском и в налоговом учете.

Информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете, либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, который определяется организацией самостоятельно (например, во внесистемных бухгалтерских регистрах – таблицах, расчетах и т. д.). При этом организация должна обособленно отражать в бухгалтерском учете постоянные и временные различия, а также обеспечить аналитический учет временных различий. Их нужно отражать дифференцированно по видам тех активов и обязательств, в отношении которых возникла данная временная разница.

Исследования показали, что при учете материально-производственных запасов на промышленных предприятиях по переработке молока различия в величине доходов и расходов возникают по двум причинам:

1. В результате различных методологических подходов к учету и оценке запасов в нормативных документах по бухгалтерскому учету и Налоговом кодексе РФ. Данные различия на уровне организации устранить невозможно. При этом Правительство РФ продолжает работу по упрощению налогового учета путем выявления и корректировки норм налогообложения прибыли, вызывающих сложности при ведении учета, а также ограничивающих возможности использования одинаковых правил налого-

вого и бухгалтерского учета. Так, в соответствии с проектом «Основных направлений налоговой политики на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов» планируется [6]:

- уточнение методов списания в расходы стоимости материально-производственных запасов в целях налогообложения прибыли для обеспечения возможности ведения единого учета таких запасов в бухгалтерском и налоговом учете;

- возможность амортизации в налоговом учете малоценного имущества в зависимости от применяемой налогоплательщиком учетной политики;

- принятие к налоговому учету безвозмездно полученного имущества по рыночной стоимости, определенной на дату получения такого имущества.

2. По причине формирования разнонаправленных учетных политик: в бухгалтерском учете – ориентированной на сближение с МСФО, в налоговом учете – на оптимизацию налогообложения.

В зависимости от выбранных элементов учетных политик в целях финансового и налогового учета могут возникнуть разницы, связанные с:

- формированием учетной стоимости запасов при их приобретении;
- использованием разных методов оценки при списании;
- формированием резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов;
- по операциям списания спецодежды.

Временные и постоянные разницы могут возникать на стадии приобретения и формирования учетной стоимости производственных запасов [2].

Так, например, согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, в фактическую себестоимость материалов при их поступлении следует включать расходы по

страхованию груза в пути, а также импортные таможенные пошлины. На уменьшение финансового результата они повлияют только в периоде списания производственных запасов на производство реализованной продукции, работ, услуг.

При исчислении налога на прибыль расходы на добровольное страхование запасов, согласно ст. 263 НК РФ, одновременно включают в состав прочих расходов.

В соответствии со ст. 264 НК РФ импортные таможенные пошлины также можно учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, которые являются косвенными расходами и в полном объеме уменьшают в отчетном периоде налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

При формировании учетной политики, направленной на сближение двух видов учета, можно выбрать вариант, при котором стоимость запасов будет сформирована в сумме фактических затрат на их приобретение с учетом страховых взносов и импортных таможенных пошлин как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. При этом разница не возникает.

При формировании учетной политики, направленной на оптимизацию налогообложения, целесообразно страховые взносы и импортные таможенные пошлины включить в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией товаров. Следовательно, в момент фактического осуществления данных видов расходов необходимо сформировать отложенное налоговое обязательство. Поскольку они уменьшают налогооблагаемую прибыль, но не приводят к снижению бухгалтерской прибыли, так как «оседают» в стоимости запасов в бухгалтерском балансе (табл. 1).

Таблица 1 – Элементы учетной политики, приводящие к образованию разниц в бухгалтерском и налоговом учете производственных запасов

Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Возникающие разницы в соответствии с ПБУ 18/02
1. Формирование первоначальной стоимости		
1.1. Приобретение за плату		
сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость, иных возмещаемых налогов (п. 6 ПБУ 5/01), в том числе:	исходя из цен приобретения без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов (п. 2 ст. 254)	
- таможенные пошлины;	могут учитываться в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Налогооблагаемая временная разница, ОНО: Д 68 К 77
- расходы по страхованию грузов	могут учитываться в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (ст. 263 НК РФ)	Налогооблагаемая временная разница, ОНО: Д 68 К 77
1.2. Изготовление в самой организации		
сумма фактических затрат, связанных с производством запасов (п. 7 ПБУ 5/01).	исходя из прямых затрат (ст. 319 НК РФ)	Налогооблагаемая временная разница, ОНО: Д 68 К 77
1.3. Поступление в счет вклада в уставный капитал		
исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации (п. 8 ПБУ 5/01)	стоимость определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности (ст. 277 НК РФ)	Постоянная разница, ПНО: Д 99 К 68 или ПНА: Д 68 К 99

Продолжение таблицы 1

Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Возникающие разницы в соответствии с ПБУ 18/02
<b>1.4. Безвозмездное получение</b>		
исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 9 ПБУ 5/01)	производственные запасы не учитываются в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (письмо Минфина РФ от 05.12.2008 № 03-03-06/1/674)	Постоянная разница, ПНО: Д 99 К 68
<b>2. Оценка при списании сырья и материалов</b>		
Для всех МПЗ, включая готовую продукцию (п. 16 ПБУ 5/01):	Только для сырья и материалов, списываемых на производство (п. 6 ст. 254 НК РФ):	
- по себестоимости единицы запасов;	- по себестоимости единицы запасов;	-
- по средней себестоимости;	- по средней себестоимости;	-
- по себестоимости первой по времени приобретения (ФИФО)	- по себестоимости первой по времени приобретения (ФИФО);	-
	- по себестоимости последней по времени приобретения (ЛИФО)	Налогооблагаемая временная разница (в условиях инфляции), ОНО: Д 68 К 77
<b>3. Выбытие материалов</b>		
<b>3.1. Передача в уставные капиталы других организаций</b>		
если фактическая себестоимость материалов, переданных в качестве вклада в уставный капитал, более или менее согласованной учредителями, возникают прочие доходы или расходы (п. 11 ПБУ 10/99, п. 12 ПБУ 19/02)	если фактическая себестоимость материалов, переданных в качестве вклада в уставный капитал, больше или меньше согласованной учредителями, результат не учитывается (п. 3 ст. 270 НК РФ)	Постоянная разница, ПНО: Д 99 К 68 или ПНА: Д 68 К 99
<b>3.2. Безвозмездная передача</b>		
фактическая себестоимость безвозмездно переданных материалов учитывается в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99)	фактическая стоимость безвозмездно переданных материалов не учитывается (п. 16 ст. 270 НК РФ)	Постоянная разница, ПНО: Д 99 К 68

Продолжение таблицы 1

Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Возникающие разницы в соответствии с ПБУ 18/02
<b>3.3. Списание специальной одежды со сроком полезного использования до 12 месяцев</b>		
- единовременно в момент передачи в эксплуатацию (п. 21 Методических указаний от 26.12.2002 № 135н)	в состав материальных расходов включается стоимость спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ (пп. 3 п.1 ст. 254 НК РФ)	-
- линейным способом (п. 26 Методических указаний от 26.12.2002 № 135н)		Налогооблагаемая временная разница, ОНО: Д 68 К 77
<b>3.4. Списание специальной одежды со сроком полезного использования свыше 12 месяцев</b>		
- линейным способом (п. 26 Методических указаний от 26.12.2002 № 135н)	единовременно при вводе в эксплуатацию (пп.3 п.1 ст.254 НК РФ)	Налогооблагаемая временная разница, ОНО: Д 68 К 77
<b>4. Создание резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов</b>		
МПЗ морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущую стоимость, отражаются в балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв образуется за счет финансовых результатов (п.25 ПБУ 5/01)	резервы под снижение стоимости материально-производственных запасов в налоговом учете не предусмотрены	Постоянная разница, ПНО: Д 99 К 68

Отметим, что неизбежными являются разницы, возникающие в результате оприходования материалов, изготовленных на предприятии, поступивших в счет вклада в уставный капитал и безвозмездно, так как бухгалтерское и налоговое законодательство предусматривает различные правила их оценки.

Временные разницы, и как следствие отложенные налоговые активы и обязательства, могут возникать и в тех случаях, когда производственные



запасы при их списании оценивают в бухгалтерском и налоговом учете разными способами.

Например, согласно п. 8 ст. 254 НК РФ, для целей налогообложения можно использовать метод ЛИФО, который уже седьмой год запрещен в бухгалтерском учете (с 1 января 2008 г.). Он позволяет увеличить сумму материальных расходов в ситуации, когда цены на запасы постоянно растут. Однако, как правило, организации стремятся к максимальному сближению бухгалтерского и налогового учета, о чем свидетельствует анализ учетных политик организаций по переработке молока. Поэтому чаще используют метод средней себестоимости или ФИФО. И если применяются одинаковые способы оценки при списании, разницы не возникают.

Также возможны разницы, когда наблюдается устойчивое снижение стоимости материально-производственных запасов и организация формирует соответствующий резерв. При этом в налоговом законодательстве его создание не предусмотрено. В бухгалтерском учете – это не вопрос выбора или личных предпочтений, а обязательное требование нормативных актов. Согласно п. 25 ПБУ 5/01, материально-производственные запасы, текущая рыночная стоимость (стоимость продажи) которых снизилась, отражают в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв образуется за счет финансовых результатов организации, исходя из величины разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше. Более подробные разъяснения о порядке его формирования приведены в п. 20 Методических указаний, утвержденных приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н. Согласно данной норме, организация исчисляет текущую рыночную стоимость материально-производственных запасов на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. При расчете она принимает во внимание:

- изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанное с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

- назначение материально-производственных запасов;

- текущую рыночную стоимость готовой продукции, при производстве которой используются сырье, материалы и другие материально-производственные запасы. Организация должна обеспечить подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов.

Начисление резерва отражают в бухгалтерском учете записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». А по мере списания запасов, в отношении которых был создан резерв, или при повышении рыночных цен (в связи с чем отпадает необходимость в резерве) делают обратную бухгалтерскую запись.

Итак, поскольку в бухгалтерском учете в связи с образованием такого резерва формируются прочие расходы, а в налоговом – такие операции вообще не отражают, возникают постоянные разницы:

- при его создании – постоянное налоговое обязательство;

- при списании (на прочие доходы) – постоянный налоговый актив.

Прокомментируем также возможные разницы, возникающие при списании специальной одежды как разновидности материально-производственных запасов.

При организации бухгалтерского учета специальной одежды следует руководствоваться особыми правилами, изложенными в Методических указаниях по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 г. № 135н). А

именно: одновременно списать стоимость спецодежды на расходы можно лишь в том случае, если срок ее эксплуатации не превышает 12 месяцев. Если же она предназначена для использования в течение более длительного периода, например теплую спецодежду можно носить три года, ее стоимость следует списывать линейным методом равномерно в течение срока эксплуатации. Для этих целей предусмотрен специальный механизм учета: в момент передачи спецодежды в эксплуатацию ее стоимость переносится «внутри» счета 10 «Материалы». С кредита субсчета «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» в дебет субсчета «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации». А затем ежемесячно равными долями списывается в дебет соответствующих счетов учета затрат (например, счета 20 «Основное производство» или 25 «Общепроизводственные расходы»).

В налоговом учете стоимость спецодежды одновременно включают в состав материальных расходов в момент ее передачи в эксплуатацию вне зависимости от срока использования (ст. 254 НК РФ). Поэтому возникает налогооблагаемая временная разница и бухгалтер должен сформировать отложенное налоговое обязательство и впоследствии его списывать.

Таким образом, можно сделать следующие выводы относительно формирования учетной политики организациями по переработке молока:

1. Выбор одинаковых приемов и способов учета и оценки производственных запасов (если это возможно) обеспечивает снижение трудоемкости учетных работ.

2. Оптимизация налогообложения в виде отсрочки уплачиваемого налога на прибыль характеризуется отражением в бухгалтерской финансовой отчетности в большей мере отложенных налоговых обязательств (ОНО).

3. Отложенные налоговые обязательства формируются в результате выбора следующих элементов учетной политики в целях уплаты налога на прибыль:

- включение взносов по страхованию запасов в период их доставки в организацию в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (косвенных расходов);

- включение импортных таможенных пошлин, уплачиваемых при приобретении запасов, в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (косвенных расходов);

- оценка сырья и материалов, списываемых на затраты в производство методом ЛИФО (в условиях инфляции).

### Список литературы

1. Кругляк, З. И. Современные проблемы налогового учета и отчетности: учеб. пособие / З. И. Кругляк, М. В. Калининская. – Краснодар, 2011. – 364 с.
2. Максимова, Н. Н. ПБУ 18/02. Отражаем разницы по операциям с материалами / Н. Н. Максимова // Учет в производстве. – 2011. - № 9.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 114н.
4. Применение МСФО компаниями пищевой промышленности и производителями товаров широкого потребления / Группа KPMG. – 2012. – ноябрь. – Режим доступа: [http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/Articles\\_Publications/Documents/IFRS-for-FDCG-rus.pdf](http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/Articles_Publications/Documents/IFRS-for-FDCG-rus.pdf).
5. Унароков, Т. К. Применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» / Т. К. Унароков // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 8.
6. Учет материальных затрат: проблемы и пути их решения / Портал «Экономика как наука». – Режим доступа: [http://desadov-club.ru/uchet\\_materialnyh\\_zatrat\\_problemy\\_i.html](http://desadov-club.ru/uchet_materialnyh_zatrat_problemy_i.html).

### References

1. Krugljak, Z. I. Sovremennye problemy nalogovogo ucheta i otchetnosti: ucheb. posobie / Z. I. Krugljak, M. V. Kalinskaja. – Krasnodar, 2011. – 364 s.
2. Maksimova, N. N. PBU 18/02. Otrazhaem raznicu po operacijam s materialami / N. N. Maksimova // Uchet v proizvodstve. – 2011. - № 9.
3. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl' organizacij» PBU 18/02: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 19.11.2002 g. № 114n.

4. Primenenie MSFO kompanijami pishhevoj promyshlennosti i proizvodite-ljami tovarov shirokogo potreblenija / Gruppy KPMG. – 2012. – nojabr'. – Rezhim dostupa: [http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/Articles Publications / Documents / IFRS-for-FDCG-rus.pdf](http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/Articles%20Publications%20Documents/IFRS-for-FDCG-rus.pdf).

5. Unarokov, T. K. Primenenie PBU 18/02 «Uchet raschetov po nalogu na pri-byt'» / T. K. Unarokov // Finansovye i buhgalterskie konsul'tacii. – 2008. – № 8.

6. Uchet material'nyh zatrat: problemy i puti ih reshenija / Portal «Jekonomi-ka kak nauka». – Rezhim dostupa: [http://desadov-club.ru/uchet\\_materialnyh\\_zatrat\\_problemy\\_i.html](http://desadov-club.ru/uchet_materialnyh_zatrat_problemy_i.html).