

УЧЕТ НАЛОГОВЫХ РАЗНИЦ НА ГОРНОРУДНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

© 2009 Н.А. Илюхина, И.Л. Круцких*

Ключевые слова: отчетный (налоговый) период, постоянное налоговое обязательство, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, сверхнормативные расходы, временные вычитаемые разницы, временные налогооблагаемые разницы, материальные расходы, налоговые разницы, ведомость учета налоговых разниц.

Изложены причины возникновения налоговых разниц на горнорудных предприятиях, приводящие к возникновению налоговых активов и обязательств. Предложено вести аналитический учет налоговых активов и обязательств и учитывать их дифференцированно, т.е. по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла разница. Разработаны и предложены к использованию на горнорудных предприятиях ведомость финансово-налогового учета постоянных разниц и постоянного налогового обязательства и ведомость учета временных налогооблагаемых разниц и отложенных налоговых обязательств. Обоснованы методические основы отражения налоговых разниц на счетах бухгалтерского учета. Предложения и выводы, сделанные в статье, позволяют организовать ведение налогового учета с учетом технологических и производственных особенностей горнорудных предприятий.

В настоящее время публикуется большое количество статей с предложениями по организации налогового учета на предприятии. Хозяйствующему субъекту предоставляется право самостоятельно выбрать вариант и способ ведения налогового учета, который будет учитывать технологические и производственные особенности производства.

Особую актуальность проблема организации налогового учета приобретает в горнорудных предприятиях. Различия в структуре расходов и порядке их признания, приведенные в Положениях по бухгалтерскому учету, главе 25 НК РФ и Методических положениях по планированию, формированию и учету затрат на производство продукции предприятий металлургического комплекса (утверждены Минпромнауки России 3 декабря 2001 года), объясняют возникновение налоговых разниц. В этом случае обязательным является ведение налоговых регистров по тем расходам, по которым правила бухгалтерского и налогового учета различны.

Согласно ПБУ 18/02, горнорудные предприятия должны вести аналитический учет налоговых разниц, учитывать их дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых они возникли. С этой целью органи-

зацией должен быть обеспечен набор регистров, аккумулирующих информацию в соответствии с требованиями ПБУ 18/02¹.

Особого внимания заслуживает порядок признания отдельных видов материальных расходов. В состав материальных расходов горнорудных предприятий наряду с затратами на приобретение материально-производственных запасов, топлива, воды, энергии и т.д., включаются также расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, расходы по очистке сточных вод, платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду, расходы на горно-подготовительные работы при добыче руды, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

Причиной возникновения постоянных налоговых разниц являются платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ. По расходам на горно-подготовительные работы при добыче руды, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий налоговые разницы воз-

*Илюхина Наталия Александровна, кандидат экономических наук, ст. преподаватель Орловского государственного института экономики и торговли; Круцких Ирина Леонидовна, ст. преподаватель Орловского государственного института экономики и торговли. e-mail: mart@orel.ru.

никают, если в учетной политике для целей бухгалтерского финансового учета и для целей налогового учета они признаются по-разному. Согласно ПБУ 18/02 в случае возникновения налоговых разниц организации должны вести аналитический учет налоговых активов и обязательств и учитывать их дифференцированно, т.е. по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла разница². С этой целью, горнорудные предприятия самостоятельно разрабатывают финансово-налоговую систему учета возникающих налоговых разниц. Поскольку перечень указанных разниц определен и не меняется в течение отчетного налогового периода, систематизировать информацию уместно на этапе первичного учета. Организации должны разрабатывать формы финансово-налоговых ведомостей, источником для заполнения которых будут служить первичные учетные документы.

Как правило, производственная деятельность горнорудных предприятий оказывает отрицательное воздействие на окружающую среду.

Статьей 16 Федерального закона от 10 января 2002 года № 7-ФЗ "Об охране окружающей среды" установлено, что негативное воздействие на окружающую среду является платным³.

Порядок определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды регулируется постановлением Правительства РФ от 28 августа 1992 года № 632. Для целей налогообложения учитываются только платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду (подпункт 7 пункт 1 статьи 254 НК РФ).

Пример 1. ОАО "Руда" осуществляет добычу железной руды открытым способом и оказывает вредное воздействие на окружающую среду в виде выбросов в атмосферу аммиака. Предприятие расположено в одном из городов Центрально-Черноземного экономического района. В январе 2009 года фактический выброс аммиака составил 10 т. ОАО "Руда" уплачивает налог на прибыль ежемесячно.

Предприятию установлены:

- ◆ допустимый норматив выбросов - 5 т;
- ◆ лимит выбросов - 8 т.

Плата за выбросы:

- ◆ в пределах допустимого норматива - 52 руб./т;
- ◆ в пределах лимита - 260 руб./т.

Для Центрально-Черноземного экономического района установлен коэффициент по выбросам в атмосферный воздух - 1,5. Поскольку предприятие расположено за чертой города дополнительные коэффициенты не применяются. Законом от 19 декабря 2006 года № 238-ФЗ "О федеральном бюджете на 2007 год" для определения размера платы в 2007 году установлен повышающий коэффициент 1,4.

Сумма платы за выбросы в атмосферу загрязняющих веществ составит 7338,24 руб., в том числе:

- ◆ в пределах допустимых нормативов - 546 руб. (5 т · 52 руб./т · 1,5 · 1,4)
- ◆ сверх установленного лимита - 5460 руб. ((10 т - 8 т) · 260 руб./т · 1,5 · 1,4 · 5), где 5 - это пятикратный повышающий коэффициент

Суммы платы, исчисленные сверх установленного лимита, не признаются для целей налогообложения и учитываются в составе постоянных налоговых разниц.

Постоянные разницы исключаются из расчета налоговой базы по налогу на прибыль, как в отчетном (налоговом), так и в последующих отчетных (налоговых) периодах. Информацию о наличии на начало и конец отчетного (налогового) периода постоянных разниц и их увеличении целесообразно группировать в ведомости финансово-налогового учета следующей формы (табл. 1).

В бухгалтерском финансовом учете отражается величина постоянного налогового обязательства путем составления следующей записи:

ДЕБЕТ 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство" КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

◆ 1092 руб. (5460 · 20%) - отражено постоянное налоговое обязательство по налогу на прибыль.

Расходы на горно-подготовительные работы при добыче руды, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий носят специфический характер.

Как правило, эксплуатационные горно-подготовительные расходы носят сезонный

Ведомость финансово-налогового учета постоянных разниц и постоянного налогового обязательства за январь 2009 года

Виды постоянных разниц	Источник информации	Остаток на начало отчетного (налогового) периода	Поступило в отчетном месяце	Остаток на конец отчетного (налогового) периода (гр.3 + гр.4)	Постоянное налоговое обязательство за отчетный (налоговый) (гр.5X20%)
1	2	3	4	5	6
1. Сумма платы за выбросы в атмосферу загрязняющих веществ сверх установленного лимита	Бухгалтерский регистр по субсчету "Сверхнормативные расходы" к соответствующему счету учета расходов	-	5460	5460	1092
Итого	-	-	5460	5460	1092
Постоянное налоговое обязательство	-	-	1092	-	-
Бухгалтерская проводка	-	-	Д 99 К 68	-	-

характер и их величина подвержена резким колебаниям. В целях снижения себестоимости добытого полезного ископаемого Методическим положением по планированию, формированию и учету затрат на производство продукции предприятий металлургического комплекса рекомендуется относить указанные расходы к расходам будущего периода и включать в затраты отчетного периода одним из способов, предусмотренных пунктом 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ⁴.

В целях налогообложения прибыли расходы на горно-подготовительные работы эксплуатационного характера включаются в материальные расходы одновременно по мере выполнения соответствующих работ. Если произведенные расходы связаны с получением доходов более чем в одном периоде, то расходы распределяются с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (п.1 ст. 272 НК РФ)⁵. В данном случае организации должны вести аналитический учет разниц и разрабатывать формы финансово-налоговых регистров.

Пример 2. ОАО "Руда" в январе 2009 года ввело в эксплуатацию новый участок по добыче железной руды открытым способом с

предполагаемым объемом добычи 100000 т. Общая величина расходов на горно-подготовительные работы эксплуатационного характера составила 90000 рублей. Учетной политикой в целях бухгалтерского финансового учета принято первоначально отражать расходы в составе расходов будущих периодов с последующим включением в текущие расходы пропорционально объемам добычи. ОАО "Руда" уплачивает налог на прибыль ежемесячно. Добыча руды в январе на участке □ 5 не осуществлялась.

По условию примера 2 возникают временные налогооблагаемые разницы в связи с разным порядком признания расходов будущих периодов в бухгалтерском финансовом и налоговом учете. Для определения величины разницы составляется бухгалтерская справка □ 1.

Согласно бухгалтерской справке возникшую временную налогооблагаемую разницу необходимо отразить в финансово-налоговой ведомости учета временных налогооблагаемых разниц и отложенных налоговых обязательств следующей формы (табл. 2).

В бухгалтерском финансовом учете отражается величина отложенного налогового обязательства путем составления следующей записи:

**Бухгалтерская справка № 1 от 31.01.2009 года
Расчет временной налоговооблагаемой разницы по горно-подготовительных расходов,
связанных с разработкой добычного участка № 5 за январь 2009 года**

1. Вскрышные работы по разноске и погашению бортов карьера - 10000 руб.;
 2. Проходка съездов временного характера - 15000 руб.
 3. Проходка водоотливных канав - 20000 руб.
 4. Работы по бурению скважин для уточнения контуров залегания рудных тел - 25000 руб.
- Итого сумма горно-подготовительных расходов эксплуатационного характера (дебетовый оборот счета 97) - 90000 руб.;
- В том числе:
- ◆ признаваемые для целей налогового учета - 90000 руб.;
 - ◆ временная налоговооблагаемая разница - 90000 руб.

ДЕБЕТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" КРЕДИТ 77 "Отложенные налоговые обязательства"

◆ 18000 руб. (90000 · 20%) - отражено отложенное налоговое обязательство по налогу на прибыль.

Списание налоговооблагаемых временных разниц производится следующим образом. Путем уменьшения налоговооблагаемой временной разницы при наступлении соответствующего срока, когда в финансовом учете при-

периодов в качестве расходов отчетного периода соответствующая часть временной налоговооблагаемой разницы и отложенного налогового обязательства списываются:

ДЕБЕТ 77 "Отложенные налоговые обязательства" КРЕДИТ 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

◆ 4500 руб. (22500 · 20%) - списана соответствующая часть отложенного налогового обязательства по налогу на прибыль.

Таблица 2

**Ведомость финансово-налогового учета временных налоговооблагаемых разниц
и отложенных налоговых обязательств за январь**

Виды налоговооблагаемых временных разниц	Источник информации	Остаток на начало отчетного (налогового) периода	Поступило в отчетном месяце	Уменьшено в отчетном месяце	Списано вследствие выбытия объекта учета	Остаток на конец отчетного (налогового) периода (гр.3+гр.4-гр.5-гр.6)	Отложенное налоговое обязательство за отчетный (налоговый) период (гр.7·20%)
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Расходы на горно-подготовительные работы	Бухгалтерская справка № 1 от 31.01.09	-	90000	-	-	90000	18000
Итого							
Отложенное налоговое обязательство	-		18000				
Бухгалтерская проводка	-	-	Д 68 К 77	Д 77 К 68	Д 77 К 99	-	-

знаваемые расходы на горно-подготовительные работы становятся больше расходов, признаваемых для целей налогообложения. Источником информации для расчета суммы отложенного налогового обязательства, списываемой в отчетном квартале служит бухгалтерская справка □ 2.

После признания для целей бухгалтерского финансового учета расходов будущих

Предлагаемая ведомость позволяет вести учет возникновения, списания и наличия на начало и конец отчетного периода вычитаемых налоговооблагаемых разниц. Кроме того, ведомость позволяет вести аналитический учет отложенных налоговых обязательств по видам вычитаемых налоговооблагаемых разниц (графа 8), что соответствует требованию по ведению аналитического учета отложенных

**Бухгалтерская справка № 2 от 28.02.2009 года
Расчет временной налогооблагаемой разницы по горно-подготовительным расходам,
подлежащей списанию в феврале 2009 года**

1. Общая величина горно-подготовительных расходов эксплуатационного характера по добычному участку № 5 (дебетовый оборот счета 97) - 90000 руб.
2. Объем добычи руды за февраль 2008 года - 25000 т
3. Доля фактического объема добычи по отношению к предполагаемому объему за весь период эксплуатации добычного участка № 5 - 0,25 (25000 т / 100000 т)
4. Сумма временной налогооблагаемой разницы по горно-подготовительным расходам, подлежащим списанию в феврале 2008 года (кредитовый оборот счета 97) - 22500 руб. (90000 · 0,25)

налоговых обязательств. В частности в пункте 14 ПБУ 18/02 определено, что в аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются дифференцированно по видам обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая налогооблагаемая разница⁶.

¹ Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль": Приказ Минфина РФ от 19 нояб. 2002 г. □ 114н (ПБУ 18/02).

² Там же.

³ Об охране окружающей среды: федер. закон от 10 янв. 2002 г. □ 7-ФЗ.

⁴ *Малявкина Л.И.* Налоговый учет отдельных операций. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2006.

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2: Федер. закон от 5 авг. 2000 г. □ 117-ФЗ (в ред. последующих изменений и дополнений).

⁶ Положение по бухгалтерскому учету...