ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций: новации

(приказ Минфина от 20.11.2018 N 236н)

Михаил ГОРОДИЛОВ, декан экономического факультета, заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа ПГНИУ, д.э.н.

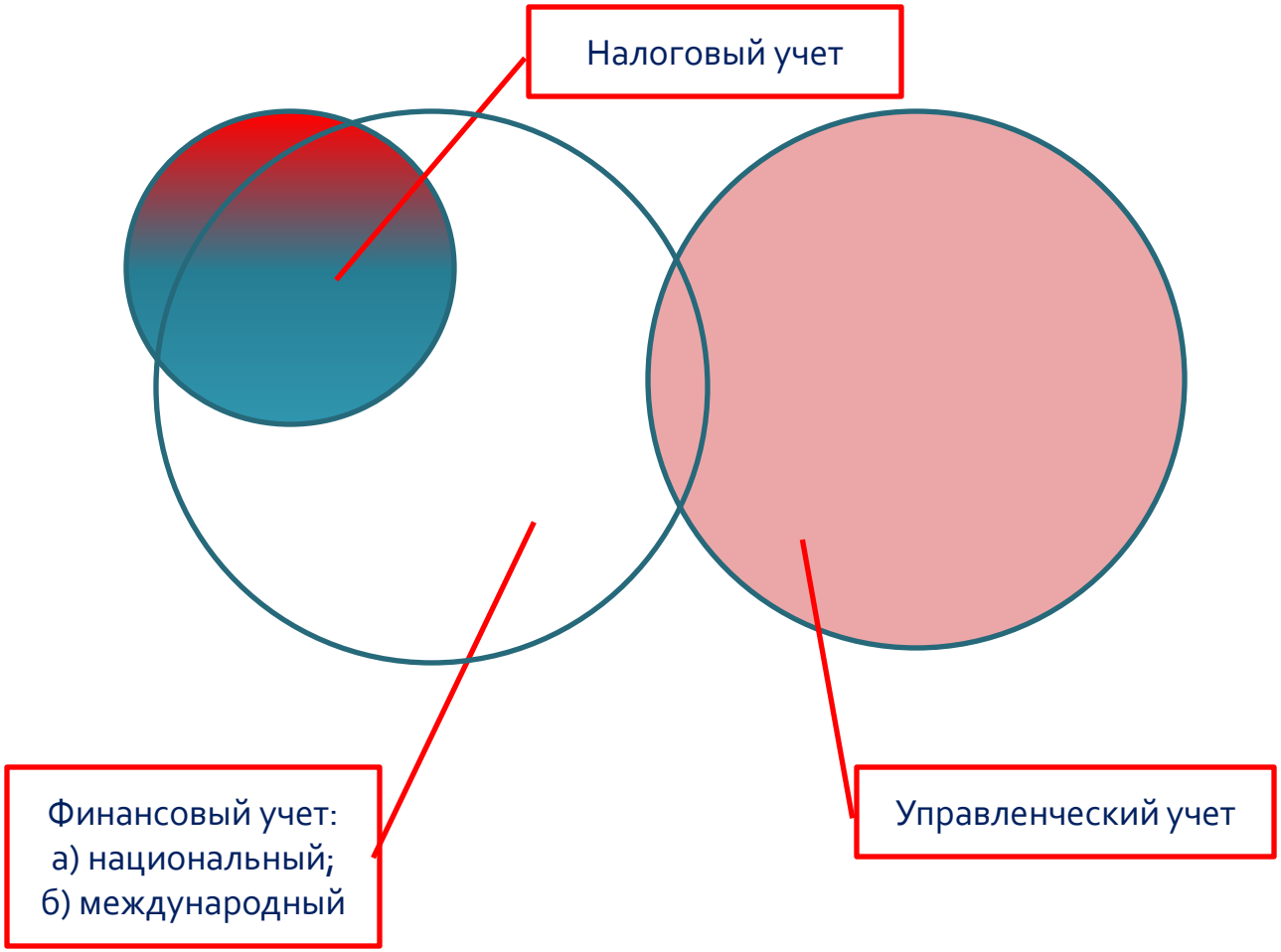
14 мая 2019 г.

Актуальность введения документа

- С 01.01.2002 г. действует глава 25 Налогового кодекса РФ, введенная в действие Федеральным законом от 06.08.2001 N 110-ФЗ с **01.01.2002** г.

Именно данным законом впервые было введено понятие «**налоговый учет**» (ст. 313, 248 НК РФ и др.). Налоговый учет отделяется от бухгалтерского (финансового) и становится **самостоятельным** видом учета. Тем не менее, налоговый учет тесно связан с финансовым (см. рис.). До 2002 г. налогового учета не было, он строился на бухгалтерском учете с корректировками (постановление Правительства РФ № 552).

Соотношение финансового, налогового и управленческого учета в организации



Параллельное ведение БУ и НУ характерно для «англосаксонской модели» (США, Великобритания)

Ограничение сферы применения

- Письмо Минфина России от 14.07.2003 № 16-00-14/220

…Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н, распространяется только на те виды хозяйственной деятельности (а следовательно, и на доходы и расходы, связанные с этими видами деятельности), ***в результате которых организация становится налогоплательщиком налога на прибыль (!).***

Ограничение сферы применения

Таким образом, ПБУ 18/02 не применяется в отношении операций, облагаемых:

-ЕНВД,

- УСНО,

-Налогом на доходы физических лиц индивидуальных предпринимателей (глава 23 НК РФ со ссылкой на главу 25 НК РФ).

Кроме этого, ПБУ 18/02 не применяют:

- некоммерческие организации и субъекты малого предпринимательства (*см. ФЗ от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ»*).

Изменение Цели ПБУ 18/02

БЫЛО: Применение Положения позволяет отражать 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…

Изменение Цели ПБУ 18/02

СТАЛО (de facto): Применение Положения позволяет отражать 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 *с учетом разниц между балансовой и налогооблагаемой стоимостью активов и обязательств.*

Виды разниц, возникающих в учете

Осталось

Постоянные

«Единовременные» (не исчезают в будущем)

Ситуация 1

Временные

«Длящиеся» («исчезают» в будущем)

Ситуация 2

Отражаются обособленно

Постоянные разницы

– приводят к образованию:

Постоянный налоговый *доход*

=

сумма налога, которая приводит к уменьшению налога на прибыль в отчетном периоде

Постоянный налоговый *расход*

=

сумма налога, которая приводит к увеличению налога на прибыль в отчетном периоде

Формула 1

Постоянный налоговый расход / доход

Постоянный налоговый расход / доход = **Постоянная разница** × **Ставка налога на прибыль**

Пример 1

200 = 1 000 x 20 %

(постоянное налоговое обязательство)

Дт 99 Кт 68

Временные разницы

виды:

Вычитаемые

ОНА

=

сумма налога, которая приводит к **уменьшению** налога на прибыль в будущих периодах

Налогооблагаемые

ОНО

=

сумма налога, которая приводит к **увеличению** налога на прибыль в будущих периодах

Временные разницы

Новое определение:

Временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения (п. 8 ПБУ 18/02 в новой редакции)

ближе к МСФО (IAS) 12

Формула 2

Отложенный налоговый актив

Отложенный налоговый актив = Вычитаемая временная разница × Ставка налога на прибыль

Пример 2

2 000 = 10 000 x 20 %

Формула 3

Отложенное налоговое обязательство

Отложенное налоговое обязательство = Налогооблагаемая временная разница × Ставка налога на прибыль

Пример 3

4 000 = 20 000 x 20 %

Формула 4

Учет налога на прибыль

Условный расход (доход) по налогу на прибыль = Бухгалтерская прибыль (убыток) × Ставка налога на прибыль

Пример 4

20 000 = 100 000 x 20 %

Формула 5
Проверка

Условный расход (доход) по налогу на прибыль + ПНР + ОНА − ПНД − ОНО = Текущий налог на прибыль (для н/о)

<u>Пример 5</u>

20 000 + 200 + 2 000 – 4 000 = 18 200

Раскрытие в бухгалтерской отчетности

ОНА	ОНО
Внеоборотный актив	Долгосрочное обязательство
Дт 09 Кт 68	Дт 68 Кт 77

Раскрытие в пояснениях к бухгалтерской отчетности

- ✓ отложенный НП, обусловленный: возникновением (погашением) ВР, изменениями правил налогообложения, налоговых ставок, признанием (списанием) ОНА в связи с изменением вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в будущем;
- ✓ величины, объясняющие взаимосвязь между расходом (доходом) по НП и показателем прибыли (убытка) до налогообложения: налоговые ставки, условный расход (условный доход) по НП, постоянный налоговый расход (доход);
- ✓ в) иная [существенная] информация

Убыток: что делать? (п. 14 ПБУ 18/02)

Существует вероятность погашения?

Да

↓

ОНА

↓

Внеоборотный актив

Дт 09 Кт 68

Нет

↓

ПНО

↓

Уменьшение фин. результата

Дт 99 Кт 68

Пример (ПБУ 18/02)

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год организацией "А" в отчете о финансовых результатах отражена прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) в размере 150 000 р. Налоговая база по налогу на прибыль за этот же период составила 280 000 р. Ставка налога на прибыль составила 20 %. На конец отчетного года балансовая стоимость активов организации суммарно была меньше их стоимости, принимаемой для целей налогообложения на 50000 р., а балансовая стоимость обязательств организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения, на 15 000 р. На конец предыдущего года балансовая стоимость активов организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения на 70000 р., а балансовая стоимость обязательств организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения, на 10 000 р.

Спасибо за внимание!