



Изменения в ПБУ 18/02 и их реализация в 1С: Бухгалтерии 3.0

Шимановский Сергей Людвигович

Руководитель проектов ОВ

Назначение ПБУ 18/02

- **Стандарт:**
 - Устанавливает правила формирования и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций
 - Определяет взаимосвязь бухгалтерской прибыли и налоговой базы по налогу на прибыль, рассчитанной по данным НУ в порядке, установленном главой 25 НК РФ
- Предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет..., но и сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль в будущих отчетных периодах (п. 1 ПБУ 18/02)
 - Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (1998)

Немного истории

- Стандарт введен в действие начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год (глава 25 НК – с января 2002 года).
- Стандарт вводит около 10 (десяти!) новых понятий. На базе этих новых понятий формулируются новые требования к бухгалтерскому учету и отчетности.
- **Журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации», № 2 за 2006 год: РЕАЛИЗАЦИЯ НОРМ ПБУ 18/02 БАЛАНСОВЫМ МЕТОДОМ**
 - В 1996 г. была принята новая редакция IAS 12, которая фактически изменила метод учета, - вместо т.н. метода отсрочки стал применяться балансовый метод;
 - В чем разница?

«Финансовые и бухгалтерские консультации» № 2 за 2006 год

- Метод отсрочки в качестве первичных принимал показатели отчета о прибылях и убытках - доходы и расходы. В отношении их признания фиксировались налоговые разницы и рассчитывался отложенный налог на прибыль.
- Балансовый метод базируется на показателях бухгалтерского баланса: определяются налоговые разницы в стоимости активов и обязательств, и на их основе рассчитывается итоговая величина отложенных налогов.
- Балансовый метод зарекомендовал себя как более эффективный, нежели метод отсрочки, т.к. лучше и надежнее обеспечивает достоверность и полноту данных финансовой отчетности и в то же время существенно упрощает учетный процесс и снижает его трудоемкость.

«Финансовые и бухгалтерские консультации»
№ 2 за 2006 год

- **А какой же метод был унаследован в ПБУ 18/02?**
 - Вообще нельзя сказать, что оно реализует какой-то определенный метод. В нем присутствуют элементы и метода отсрочки, и балансового метода одновременно.
 - Мало того, есть даже фразы, являющиеся пережитками давно устаревшего "пооперационного" метода, предполагающего самостоятельный расчет отложенных налогов в отношении каждой отдельно взятой хозяйственной операции.
 - **Такая неопределенность сбивает с толку бухгалтеров и вынуждает самостоятельно разрабатывать способы учета.**
 - В то же время внимательное прочтение ПБУ 18/02 приводит к выводу о нормативной возможности реализовать в российском учете эффективный балансовый метод, прописанный в IAS 12.

Изменения в ПБУ 18/02

- **Исключены понятия "ПНО" и "ПНА"**

- Вместо терминов "постоянное налоговое обязательство" и "постоянный налоговый актив" введены понятия "постоянный налоговый расход" и "постоянный налоговый доход."

- **Уточнено понятие временных разниц**

- Под временными разницами будут пониматься не только доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) и налоговую базу по налогу в разных отчетных периодах, но и результаты операций, не включаемые в бухгалтерскую прибыль (убыток), но формирующие налоговую базу по налогу в других отчетных периодах.
- Определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения (!)

Изменения в ПБУ 18/02

- **Перечень временных разниц расширен**
 - Согласно приказу временные разницы образуются из-за различий в правилах бухучета и налогового учета:
 - - оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов;
 - - формирования себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг);
 - - формирования доходов и расходов, связанных с продажей основных средств;
 - - создания резервов по сомнительным долгам и иных резервов;
 - - отражения процентов, подлежащих уплате по кредитам и займам.

Изменения в ПБУ 18/02

- **Перечень временных разниц расширен**
 - Кроме того, временные разницы возможны:
 - - при переоценке активов по рыночной стоимости для целей бухучета;
 - - признании в бухучете обесценения финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, а также запасов и других активов;
 - - признании в бухучете оценочных обязательств;
 - - наличии убытка, перенесенного на будущее, который не уменьшил налог на прибыль в отчетном периоде, но будет принят в последующих отчетных периодах;
 - - прочих аналогичных ситуациях.

Виды временных разниц

- **Для определения вида временной разницы:**
 1. Смотрим в будущее
 2. Со стороны Налогового учета
- Если в будущем прибыль по данным НУ будет **больше**, чем по данным БУ (мы заплатим налог на прибыль больше, чем если бы платили его по данным БУ), то это **НАЛОГООБЛАТАЕМАЯ** временная разница (**НВР**) => **ОНО**
- Если в будущем прибыль по данным НУ будет **меньше**, чем по данным БУ (мы заплатим налог на прибыль меньше, чем если бы платили его по данным БУ), то это **ВЫЧИТАЕМАЯ** временная разница (**ВВР**) => **ОНА**

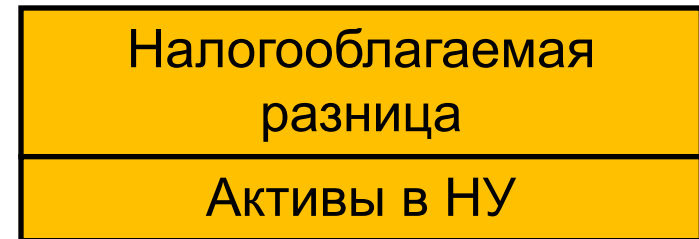
Виды временных разниц – Что нового?

- Определение вида временных разниц в активах

Рис.1

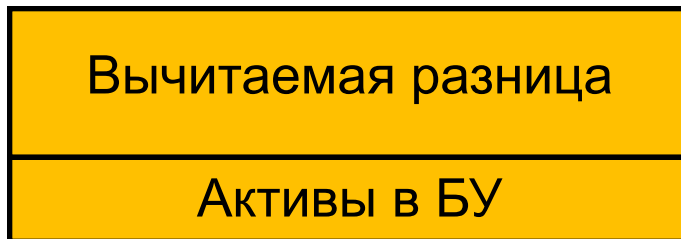


Бухгалтерский учет



Налоговый учет

Рис.2



Бухгалтерский учет



Налоговый учет

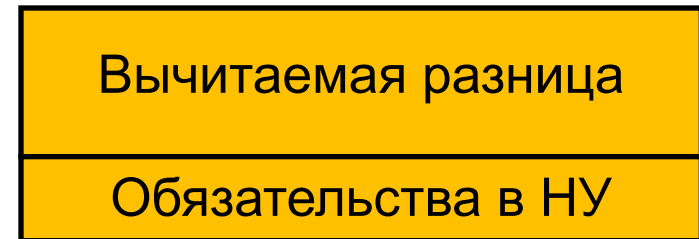
Виды временных разниц – Что нового?

- Определение вида временных разниц в обязательствах

Рис.3

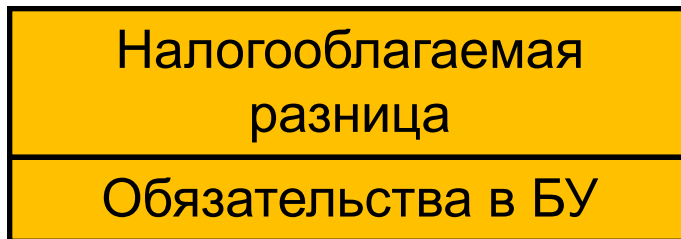


Бухгалтерский учет



Налоговый учет

Рис.4



Бухгалтерский учет



Налоговый учет

Изменения в ПБУ 18/02

- **Введены новые понятия:**
- **- Расход по налогу на прибыль**
 - Расход по налогу на прибыль – это сумма, на которую уменьшают прибыль до налогообложения для определения чистой прибыли (графа «Налог на прибыль» в отчете о финансовых результатах). Определяется как сумма **текущего налога на прибыль** и **отложенного налога на прибыль**: $РНП = ТНП + ОНП$
- **- Текущий налог на прибыль**
 - Текущий налог на прибыль - это налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый в соответствии с НК.
- **- Отложенный налог на прибыль**
 - Отложенный налог на прибыль – это суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за отчетный период.
 - $ОНП = \text{Изменение ОНА} - \text{Изменение ОНО}$
 - $ОНП = (\text{ОНАкон} - \text{ОНАнач}) - (\text{ОНОкон} - \text{ОНОнач})$

Изменения в ПБУ 18/02

- Показатели отчета о финансовых результатах

			-	-
+	<u>Добавить строку</u>			
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	-	-
	в том числе:			
			-	-
+	<u>Добавить строку</u>			
	Налог на прибыль	2410	-	-
	в том числе:			
	текущий налог на прибыль	2411	-	-
	отложенный налог на прибыль	2412	-	-
	Прочее	2460	-	-
	в том числе:			
			-	-
+	<u>Добавить строку</u>			
	Чистая прибыль (убыток)	2400	-	-

Изменения в ПБУ 18/02

- **Определено, как заполнять отдельные показатели отчета о финансовых результатах**

Показатель	Как отражать
Расход (доход) по налогу на прибыль с разбивкой на отложенный налог и текущий налог	В качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения
Налог по операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток)	В качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) чистую прибыль (убыток) при формировании совокупного финансового результата периода
Разница между суммой текущего налога, исчисленного участником КГН, и суммой, причитающейся с участника (участнику) и исходя из условий договора о КГН	Обособленно (обозначать как перераспределение налога внутри КГН)

Изменения в ПБУ 18/02

- **Изменен состав сведений, которые необходимо отразить в отчетности**
 - В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрываются:
 - а) отложенный налог на прибыль, обусловленный:
 - возникновением (погашением) временных разниц в отчетном периоде;
 - изменениями правил налогообложения, изменениями применяемых налоговых ставок;
 - признанием (списанием) отложенных налоговых активов в связи с изменением вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах;

Изменения в ПБУ 18/02

- б) величины, объясняющие взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и показателем прибыли (убытка) до налогообложения, в том числе:
 - *применяемые налоговые ставки;*
 - *условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;*
 - *Постоянный налоговый расход (доход);*
- в) иная информация, необходимая пользователям для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организаций.

Изменения в ПБУ 18/02

- Показатели отчета о финансовых результатах (СПРАВОЧНО)

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2020 г.	За Январь - Декабрь 2019 г.
	СПРАВОЧНО			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	-	-
	в том числе:			
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	-	-
	Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода	2530	-	-
	Совокупный финансовый результат периода	2500	-	-
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	-	-
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	-	-

Изменения в ПБУ 18/02

- **Установлен порядок учета для участника консолидированной группы налогоплательщиков**
 - Временные и постоянные разницы такой участник будет определять исходя из его налоговой базы, которая включается в налоговую базу по КГН в соответствии с НК РФ.
 - Текущий налог на прибыль участник будет формировать на отдельном счете по учету расчетов с участниками группы.
 - На нем ответственный участник сможет отражать сумму налога на прибыль по группе в целом, которая подлежит уплате в бюджет на основе консолидированной налоговой базы, сформированной вне системы бухучета в соответствии с НК РФ.

Изменения в ПБУ 18/02

- **ПРАКТИЧЕСКИЙ ПРИМЕР ОПРЕДЕЛЕНИЯ РАСХОДА (ДОХОДА) ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ И СВЯЗАННЫХ С НИМ ПОКАЗАТЕЛЕЙ**
 - При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год организацией "А" в отчете о финансовых результатах отражена прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) в размере **150 000** руб. Налоговая база по налогу на прибыль за этот же период составила **280 000** руб. Ставка налога на прибыль - 20 процентов.
 - На начало отчетного года балансовая стоимость активов организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения на **70 000** руб., а балансовая стоимость обязательств организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения, на **10 000** руб.
 - На конец отчетного года балансовая стоимость активов организации суммарно была меньше их стоимости, принимаемой для целей налогообложения на **50 000** руб., а балансовая стоимость обязательств организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения, на **15 000** руб.

Изменения в ПБУ 18/02

- ПРАКТИЧЕСКИЙ ПРИМЕР ОПРЕДЕЛЕНИЯ РАСХОДА (ДОХОДА) ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ И СВЯЗАННЫХ С НИМ ПОКАЗАТЕЛЕЙ
 - Прибыль БУ - **150 000** руб.
 - Прибыль НУ - **280 000** руб.
 - Ставка налога на прибыль - 20 процентов.

 - На начало года:
 - Актив БУ - Актив НУ = **70 000** руб. **(НВР)**
 - Обязательства БУ - Обязательства НУ = **10 000** руб. **(ВВР)**

 - На конец года:
 - Актив БУ - Актив НУ = **- 50 000** руб. **(ВВР)**
 - Обязательства БУ - Обязательства НУ = **15 000** руб. **(ВВР)**

Изменения в ПБУ 18/02

- ПРАКТИЧЕСКИЙ ПРИМЕР ОПРЕДЕЛЕНИЯ РАСХОДА (ДОХОДА) ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ И СВЯЗАННЫХ С НИМ ПОКАЗАТЕЛЕЙ
 - 1. Отложенное налоговое обязательство на начало отчетного периода
 - *Налогооблагаемые временные разницы - 70 000 (руб.)*
 - *Вычитаемые временные разницы - 10 000 (руб.)*
 - *Налогооблагаемые временные разницы = 70 000 (руб.) - 10 000 (руб.) = 60 000 (руб.)*
 - *Отложенное налоговое обязательство = 60 000 (руб.) x 20 % = 12 000 (руб.)*
 - 2. Отложенный налоговый актив на конец отчетного периода
 - *Вычитаемые временные разницы = 50 000 (руб.) + 15 000 (руб.) = 65 000 (руб.)*
 - *Отложенный налоговый актив = 65 000 (руб.) x 20 % = 13 000 (руб.)*

Изменения в ПБУ 18/02

- **Практический пример определения Расхода (Дохода) по налогу на прибыль и связанных с ним показателей**
 - 3. Отложенный налог на прибыль за отчетный период = 13 000 (руб.) - (-) 12 000 (руб.) = 25 000 (руб.)
 - 4. Текущий налог на прибыль = 280 000 (руб.) x 20 / 100 = (-) 56 000 (руб.)
 - 5. Расход по налогу на прибыль за отчетный период = 25 000 (руб.) - 56 000 (руб.) = (-) 31 000 (руб.)
 - 6. Чистая прибыль
150 000 (руб.) + (-) 31 000 (руб.) = 119 000 (руб.)
 - 7. Условный расход по налогу на прибыль = 150 000 (руб.) x 20 / 100 = (-) 30 000 (руб.)
 - 8. Постоянный налоговый расход = (-) 31 000 (руб.) - (-) 30 000 (руб.) = (-) 1 000 (руб.)

Формулы расчета балансовым методом

- $ОНА = ВВР \times 20\%$
- $ОНО = НВР \times 20\%$
- $ОНП = (ОНА_{кон} - ОНА_{нач}) - (ОНО_{кон} - ОНО_{нач})$
- $ТНП = ПрибНУ \times 20\%$
- $РНП = ТНП + ОНП$
- $ЧП = ПрибНУ - РНП$
- $УР = ПрибБУ \times 20\%$
- $ПНР = РНП - УР$

Пример 0

- **Расходы, не принимаемые в НУ**
 - Получена и оплачена консультация ИП на сумму 10 000 руб..
 - Акт оказанных услуг не представлен.
 - Расходы на аренду помещения – 60 000 руб., в т.ч. НДС (20%)
 - Выручка от реализации услуг организации – 120 000 руб., в т.ч. НДС (20%)

Пример 1

- **Амортизационная премия**

- В феврале приобретен станок за 240 000 руб., в т.ч. НДС (20%).
- И заготовки 100 штук на сумму 12 000 руб., в т.ч. НДС(20%).
- В том же месяце станок введен в эксплуатацию. В целях НУ применена амортизационная премия 30%.
- В марте выпущена готовая продукция: запчасти в количестве 40 штук, при этом использовано 40 заготовок.
- Выручка от реализации услуг организации за март – 36 000 руб., в т.ч. НДС (20%)

Пример 2

- **Безвозмездная передача**

- В апреле закуплено еще 200 заготовок
- Выпуск продукции продолжался в апреле, мае и июне по 40 штук в месяц
- Продажи продукции: в апреле, мае и июне – по 40 штук в месяц по цене 360 руб., в т.ч. НДС (20%).
- В июне заготовки в количестве 40 штук безвозмездно переданы стороннему получателю.
- Выручка от реализации услуг организации – 17 280 руб., в т.ч. НДС (20%)

Пример 3

- **Расходы, не учитываемые в НУ, включенные в стоимость актива**
 - У поставщика приобретен сервер за 240 000 руб., в т.ч. НДС (20%).
 - Монтаж и наладка – силами стороннего ИП:
 - *Стоимость работ – 10 000 руб., без НДС;*
 - *Денежные средства перечислены исполнителю;*
 - *Подтверждающие документы исполнителем не представлены.*
 - Сервер введен в эксплуатацию
 - Выручка от реализации услуг организации – 240 000 руб., в т.ч. НДС (20%)
 - Расходы на аренду помещения – 120 000 руб., в т.ч. НДС (20%)

Литература

- **Приказ МинФина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02 (редакция от 20.11.2018).**
- **Сухарев И.Р., Сухарева О.А.; Реализация норм ПБУ 18/02 балансовым методом, "Финансовые и бухгалтерские консультации", 2006, N 2.**
- **Оломская Е.В., Аксентьев А.А.; ПБУ 18/02: Основы применения балансового метода, "Международный бухгалтерский учет", 2020, N 12.**
- **Варианты применения ПБУ 18/02 в «1С:Бухгалтерии 8» с 2020 года, 25.12.2019 (<https://buh.ru/articles/documents/100605/>).**
- **Применение ПБУ 18/02 в «1С:Бухгалтерии 8», 11.03.2020 (<https://buh.ru/articles/documents/104908/>).**