

Тема 5

Организация учета в условиях применения ПБУ18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

5.1 Цели и задачи ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

Приказом Минфина России от 19.11.2002 №114н утверждено положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), которое введено в действие с 2003 г. Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства.

Данным Положением установлены:

- правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль;
- порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль;
- взаимосвязь прибыли (убытка), исчисленной в целях бухгалтерского учета, и налоговой базы, рассчитанной в целях налогообложения.

Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете:

- суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет;
- суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога;
- суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде;
- сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ.

До момента выхода ПБУ 18/02 порядок отражения расчетов по налогу на прибыль в бухгалтерском учете определялся Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. В частности, в комментарии к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» говорится о том, что он предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и по налогам с работниками этой организации. По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по

приобретенным ценностям». Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

Таким образом, в бухгалтерском балансе не отражалась фактически начисленная за текущий период сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет.

Порядок формирования доходов и расходов в целях бухгалтерского учета установлен Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденными Приказами Минфина России от 06.05.1999 № 32н и 33н, а порядок признания доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль определен ст.ст.248 и 252 Налогового кодекса Российской Федерации.

При сравнении вышеприведенных документов видны расхождения, касающиеся порядка учета доходов и расходов организаций.

Так, например, доходы (расходы) организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности в целях бухгалтерского учета подразделяются на:

- а) доходы (расходы) от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы (расходы),

в то время как в целях исчисления налога на прибыль доходы (расходы) подразделяются на:

- а) доходы (расходы) от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации);
- б) внереализационные доходы (расходы).

В соответствии со ст.252 НК РФ определен закрытый перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, в то время как расходы подразделяются на:

- а) расходы, связанные с производством и реализацией;
- б) внереализационные расходы.

В то же время часть расходов (например, представительские, рекламные) нормируется для исчисления налога на прибыль.

В связи с вышеизложенным можно определить следующие цели положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02):

1) установить правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций (далее - налог на прибыль) для организаций, признаваемых в установленном

законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений);

2) определить взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации (бухгалтерская прибыль (убыток)), и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (налогооблагаемая прибыль (убыток)), рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Основная задача ПБУ 18/02 - установить порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различия 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.

5.2 Виды разниц, образующихся в учете, порядок их погашения

Сложность расчетов по налогу на прибыль заключается в том, что признание расходов и доходов в бухгалтерском и налоговом учете осуществляется разными способами, что приводит к возникновению отклонений бухгалтерской прибыли (убытка) от налогооблагаемой.

В связи с этим ключевым понятием положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) являются разницы: постоянные и временные. Формирование таких разниц, как правило, связано с различиями в суммах и моментах (времени) признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

В пункте 3 ПБУ 18/02 определено, что разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

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, определяемом организацией самостоятельно. При этом постоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

прочих аналогичных различий.

Под *временными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах, а также результаты операций, не включаемые в бухгалтерскую прибыль (убыток), но формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах. Временная разница по состоянию на отчетную

дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

вычитаемые временные разницы;

налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы образуются в результате:

применения разных правил оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

применения разных способов формирования себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения доходов и расходов, связанных с их продажей;

переоценки активов по рыночной стоимости для целей бухгалтерского учета;

признания в бухгалтерском учете обесценения финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, запасов и других активов;

применения разных правил создания резервов по сомнительным долгам и других аналогичных резервов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

признания в бухгалтерском учете оценочных обязательств;

применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;

прочих аналогичных различий.

5.3 Объекты бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ 18/02. Организация учета расчетов по налогу на прибыль

Постоянные и временные разницы связаны с объектами, введенными положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02):

- постоянный налоговый расход;
- постоянный налоговый доход;
- отложенный налоговый актив;
- отложенное налоговое обязательство.

Под постоянным налоговым расходом (доходом) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянный налоговый расход (доход) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Рассчитать показатель постоянного налогового расхода (дохода) можно, используя выражение:

Постоянный налоговый доход (расход) = Постоянная разница x Ставка налога на прибыль.

В бухгалтерском учете этот показатель отражается следующими записями:

Дебет 99 Кредит 68

- отражен постоянный налоговый расход;

Дебет 68 Кредит 99

- отражен постоянный налоговый доход.

Следовательно, к образованию постоянных налоговых активов и обязательств приводят постоянные разницы и различия в сумме доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

Постоянный налоговый доход образуются, когда:

- сумма расходов признается только в налоговом учете;
- сумма доходов, учитывается только в бухгалтерском учете, не образуя налогооблагаемый доход.

Постоянный налоговый расход образуются, когда:

- сумма расходов признается только в бухгалтерском учете;
- сумма доходов признается только в налоговом учете.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, т. е. суммы, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

В то же время налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

В первом случае возникает понятие «отложенный налоговый актив», т. е. часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Во втором случае возникает понятие «отложенное налоговое обязательство», т. е. часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые активы определяются как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства определяются как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете:

- с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах;
- на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов;

по дебету счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

В случае, если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, но существует вероятность того, что налогооблагаемая прибыль возникнет в последующих отчетных периодах, суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до такого отчетного периода, когда в организации возникнет налогооблагаемая прибыль, если иное не предусмотрено законодательством РФ о налогах и сборах.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском балансе в качестве внеоборотных активов. Для их учета предназначен счет 09 «Отложенные налоговые активы».

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете:

с учетом всех налогооблагаемых временных разниц;

на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств;

по кредиту счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов по налогам и сборам.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в качестве долгосрочных обязательств. Для их отражения предназначен счет 77 «Отложенные налоговые обязательства».

При составлении бухгалтерской отчетности организации представляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства. Отражение в бухгалтерском балансе сальдированной (свернутой) суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства возможно при одновременном наличии следующих условий:

- наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

- отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Если законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при оценке отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является *условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль*.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль:

- определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату;

- учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете «Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль» к счету 99 «Прибыли и убытки».

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условный расход по налогу на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условный доход по налогу на прибыль»).

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) корректируется по схеме.

Под *расходом (доходом) по налогу на прибыль* понимается сумма налога на прибыль, признаваемая в отчете о финансовых результатах в качестве величины, уменьшающей (увеличивающей)

прибыль (убыток) до налогообложения при расчете чистой прибыли (убытка) за отчетный период. Расход (доход) по налогу на прибыль определяется как сумма текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль. При этом отложенный налог на прибыль за отчетный период определяется как суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за этот период, за исключением результатов операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток). Практический пример определения расхода (дохода) по налогу на прибыль и связанных с ним показателей приведен в приложении к ПБУ 18/02.

Пример. 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 составила 20 процентов.

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.

На конец предыдущего 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.

1. Отложенное налоговое обязательство на начало отчетного периода (конец предыдущего 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 / 100 = 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 / 100 = 13 000 (руб.)

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. Условный расход по налогу на прибыль = 150 000 (руб.) x 20 / 100 = (-) 30 000 (руб.)

7. Постоянный налоговый расход = (-) 31 000 (руб.) - (-) 30 000 (руб.) = (-) 1 000 (руб.)

8. Чистая прибыль

150 000 (руб.) + (-) 31 000 (руб.) = 119 000 (руб.)

или

150 000 (руб.) + (-) 30 000 (руб.) + (-) 1 000 (руб.) = 119 000 (руб.)

Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Организация может использовать следующие способы определения величины текущего налога на прибыль:

- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете. При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;

- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. При этом величина текущего налога на прибыль соответствует сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

5.4 Раскрытие информации о расчетах по налогу на прибыль в бухгалтерской отчетности

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

Задолженность либо переплата по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве краткосрочного обязательства в размере

неоплаченной суммы налога или дебиторской задолженности в размере переплаты и (или) излишне взысканной суммы налога.

Расход (доход) по налогу на прибыль с подразделением на отложенный налог на прибыль и текущий налог на прибыль отражается в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения при формировании чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Налог на прибыль, относящийся к операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражается в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) чистую прибыль (убыток) при формировании совокупного финансового результата периода.

Разница между суммой текущего налога на прибыль, исчисленного участником (включая ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков для включения в консолидированную налоговую базу консолидированной группы налогоплательщиков, и суммой денежных средств, причитающейся с участника (участнику) исходя из условий договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, раскрывается в отчете о финансовых результатах обособленно и обозначается как перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков.

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;

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.