

Принята Комитетом по рекомендациям 2019-04-26

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-102/2019-КпР «ПОРЯДОК УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» в 2018 году были внесены изменения. Эти изменения вместе с изменениями 2010 года фактически завершили реализацию в стандарте так называемого «балансового» метода учета налога на прибыль, принятого в международной практике и закрепленного в МСФО. Также в соответствии с международной практикой приведена структура и терминология показателей налога на прибыль в отчете о финансовых результатах.

В соответствии с правилами, вступающими в силу с 1 января 2020г., временные разницы в обязательном порядке определяются исходя из сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой величиной. В отчете о финансовых результатах представляется расход по налогу на прибыль, который складывается из текущего и отложенного налога. Последний в свою очередь определяется исходя из изменений во временных разницах и, соответственно, отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах за отчетный период.

Вместе с тем, сложившаяся в России практика бухгалтерского учета налога на прибыль, преимущественно основана на определении временных и постоянных разниц путем сравнения доходов и расходов, признаваемых в бухгалтерском учете и в целях налогообложения. Формирование отчетных показателей строится на основе так называемого «условного расхода по налогу на прибыль», который получается путем умножения бухгалтерской прибыли на налоговую ставку и затем корректируется на величину отложенных и постоянных налоговых активов и обязательств. Такая практика обусловила применение учетных техник и процедур, требующих больших трудовых и финансовых затрат, несоизмеримых с получаемыми результатами. При этом применяемые учетные техники и процедуры не

приспособлены для формирования качественной информации о налоге на прибыль в соответствии с требованиями новой редакции ПБУ 18.

В этой связи необходима разработка новых методических подходов с использованием незатратных учетных техник и процедур, позволяющих формировать в бухгалтерском учете всю необходимую информацию о налоге на прибыль для ее представления в отчетности в соответствии с действующими требованиями.

РЕШЕНИЕ

1. Положения настоящей Рекомендации сформулированы в отношении налога на прибыль организаций, уплачиваемого организациями в соответствии с требованиями Главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Настоящая Рекомендация может применяться также по аналогии в отношении других налогов, экономически аналогичных налогу на прибыль организаций, в том числе уплачиваемых как в Российской Федерации, так и в других юрисдикциях.
2. В целях формирования в бухгалтерской отчетности информации о налоге на прибыль в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 и других федеральных стандартов бухгалтерского учета рекомендуется осуществление в бухгалтерском учете организации процедур, описанных в пунктах 3 – 7 настоящей Рекомендации.
3. Сумма расхода по налогу на прибыль формируется на дебете счета 99 «Прибыли и убытки» (в случае дохода по налогу – по кредиту). Указанная сумма складывается из двух составляющих – текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль, отражаемых в соответствии с пунктами 4 и 5 настоящей рекомендации. Каждую из составляющих рекомендуется учитывать на отдельном субсчете к счету 99.
4. Сумма текущего налога на прибыль отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Текущий налог на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль организаций»). Указанная сумма определяется в соответствии с требованиями налогового законодательства как сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, соответствующий отчетному периоду. Такая сумма (при отсутствии специфических обстоятельств) соответствует сумме налога, указываемого организацией в ее налоговой декларации по налогу на прибыль за соответствующий период.

5. Сумма отложенного налога на прибыль отражается по дебету или кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Отложенный налог на прибыль») в корреспонденции соответственно с кредитом или дебетом счетов 09 «Отложенные налоговые активы» или 77 «Отложенные налоговые обязательства». Указанная сумма определяется как результат умножения соответствующей налоговой ставки на величину изменений временных разниц за отчетный период в связи с операциями, результаты которых подлежат включению в бухгалтерскую прибыль (убыток). Увеличение налогооблагаемых временных разниц или уменьшение вычитаемых временных разниц за отчетный период приводит к образованию расхода по отложенному налогу, который отражается по дебету счета 99 в корреспонденции с кредитом счета 09 или 77. Увеличение вычитаемых временных разниц или уменьшение налогооблагаемых временных разниц за отчетный период приводит к образованию дохода по отложенному налогу, который отражается по дебету счета 09 или 77 в корреспонденции с кредитом счета 99.
6. В случае изменений временных разниц за отчетный период в связи с операциями, результаты которых не включаются в бухгалтерскую прибыль (убыток), таких как переоценка внеоборотных активов, курсовые разницы по зарубежной деятельности и др., образующийся отложенный налог на прибыль отражается применительно к порядку, предусмотренному пунктом 5 настоящей Рекомендации. При этом вместо счета 99 «Прибыли и убытки» в бухгалтерских записях участвует счет 83 «Добавочный капитал» или другой соответствующий счет, на который относятся результаты самих операций. Так например, увеличение отложенного налогового обязательства в связи с приростом налогооблагаемой временной разницы в результате дооценки основного средства отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» (субсчет «Дооценка основных средств») в корреспонденции соответственно с кредитом счета 77 «Отложенные налоговые обязательства». Отраженный в соответствии с настоящим пунктом отложенный налог на прибыль не учитывается при формировании чистой прибыли за отчетный период, но учитывается при формировании совокупного финансового результата за этот период.
7. В случае изменения временных разниц в связи с ретроспективными изменениями учетной политики или ретроспективным исправлением ошибок, возникающие изменения отложенных налоговых активов или обязательств отражаются дебету или кредиту счетов 09 «Отложенные

налоговые активы» или 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции соответственно с кредитом или дебетом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Настоящая Рекомендация сформирована на основании совокупности норм Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» с учетом изменений, внесенных Приказом Минфина России от 20.11.2018 № 236н. Изменения вступают в силу начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год с возможностью принятия организацией решения о применении изменений до указанного срока.

Предметом настоящей рекомендации являются вопросы организации процесса ведения бухгалтерского учета, в частности записи рассматриваемых операций по счетам бухгалтерского учета, с целью оказания методологической помощи организациям при построении учетного процесса.

Рекомендация не касается дискуссионных вопросов признания, оценки и классификации объектов бухгалтерского учета, требующих толкования требований нормативных правовых актов. В этой связи отсутствует необходимость приведения в «Основах для выводов» аргументации в пользу или против той или иной методологической позиции.