

**Принята Комитетом по рекомендациям (КпР) 2019-12-11**

## **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-109/2019-КпР**

### **«РЕГИСТР УЧЕТА ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ»**

#### **ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

В положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» в 2018 году были внесены изменения. Эти изменения обязательны для применения организациями с отчетности за 2020 год с возможностью досрочного добровольного применения.

Изменения касаются квалификации разниц, применения балансового метода для расчета отложенных налогов и введения понятия «расход по налогу на прибыль».

В целях правильного применения новой редакции ПБУ 18/02 необходимо уточнить подходы к квалификации разниц и соотнести методику расчета отложенных налогов с квалификацией разниц.

#### **РЕШЕНИЕ**

- 1.** Для целей ведения учета налога на прибыль организация формирует регистр учета временных разниц, представляющий собой перечень признаваемых в бухгалтерском балансе активов и обязательств организации, а также объектов налогового учета, указанных в пункте 3 настоящей Рекомендации. По каждой статье перечня указывается ее балансовая стоимость, ее налоговая величина и соответствующая временная разница.
- 2.** Под налоговой величиной актива или обязательства понимается сумма, которая в соответствии с требованиями налогового законодательства будет влиять на расчет налоговой базы по налогу на прибыль будущих периодов. Налоговой величиной актива является сумма, которая будет вычитаться из налоговой базы будущих периодов в связи с выбытием (погашением стоимости) данного актива. Налоговой величиной обязательства является сумма, которая не будет вычитаться из налоговой

базы будущих периодов при выбытии ресурсов во исполнение данного обязательства.

3. В регистр учета временных разниц помимо признаваемых в бухгалтерском балансе активов и обязательств организация включает также объекты налогового учета, которые имеют отличную от нуля налоговую величину, определяемую в соответствии с пунктом 2 настоящей Рекомендации, но при этом не признаются в бухгалтерском балансе. Такие объекты представляют собой «активы» или «обязательства» только с точки зрения налогообложения. Для целей регистра учета временных разниц балансовая стоимость таких объектов принимается равной нулю.
4. Временной разницей является разница между балансовой стоимостью актива или обязательства и его налоговой величиной. Вычитаемой временной разницей является сумма, на которую налоговая величина актива превышает его балансовую стоимость или на которую балансовая стоимость обязательства превышает его налоговую величину. Налогооблагаемой временной разницей является сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его налоговую величину или на которую налоговая величина обязательства превышает его балансовую стоимость.
5. Организация группирует статьи регистра учета временных разниц исходя из того, каким образом доходы и расходы, относящиеся к конкретному активу или обязательству (объекту налогового учета), будут участвовать в формировании налоговой базы будущих периодов, с учетом особенностей, изложенных в пункте 7 настоящей Рекомендации. Статьи регистра учета временных разниц считаются относящимися к одной группе, если относящиеся к ним будущие доходы и расходы будут облагаться налогом на прибыль в одной юрисдикции (в том числе региональной), по одной ставке, и при этом налоговое законодательство не содержит ограничений по взаимозачету прибылей и убытков. Статьи регистра учета временных разниц считаются относящимися к разным группам, если относящиеся к ним будущие доходы и расходы будут облагаться налогом на прибыль в разных юрисдикциях или по разным ставкам, либо налоговое законодательство не позволяет взаимозачет прибылей и убытков.
6. Организация определяет временную разницу по статьям одной группы на сальдовой основе. Результатом умножения вычитаемой временной разницы на налоговую ставку является отложенный налоговый актив.

Результатом умножения налогооблагаемой временной разницы на налоговую ставку является отложенное налоговое обязательство. Для целей определения отложенного налогового актива или обязательства организация использует налоговую ставку, которая предположительно будет применяться при погашении соответствующих временных разниц.

7. В случае если разные налоговые ставки применяются в отношении одной налоговой базы, распределение которой по ставкам производится лишь непосредственно при расчете суммы налога к уплате (например, распределение единой налоговой базы по регионам), соответствующие временные разницы считаются относящимися к одной группе. В этом случае отложенный налоговый актив или обязательство определяется по совокупности таких временных разниц с применением средневзвешенной налоговой ставки, определяемой оценочным путем исходя из предположений о распределении налоговой базы в будущем на основе имеющейся информации и прошлого опыта.
8. 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.
9. Постоянный налоговый расход (доход) возможно определять согласно пункту 7 практического примера из Приложения к ПБУ 18/02 как числовую сверку между расходом по налогу на прибыль и условным расходом по налогу на прибыль. Организация самостоятельно принимает решение о необходимости ведения регистра постоянных разниц.

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

**Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н, в редакции Приказа Минфина России от 20 ноября 2018 г. № 236н.**

Пункт 3, второй абзац. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Пункт 8. Временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения.

Пункт 19. При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы.

### **ПРАКТИЧЕСКИЙ ПРИМЕР ОПРЕДЕЛЕНИЯ РАСХОДА (ДОХОДА) ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ И СВЯЗАННЫХ С НИМ ПОКАЗАТЕЛЕЙ**

Базовые данные

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.)  $\times$  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.)  $\times$  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.)  $\times$  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.)