

**АКАДЕМИЯ ФСИИ РОССИИ**

**Кафедра бухгалтерского учета, анализа, финансов  
и налогообложения**

Сравнительная характеристика МСФО № 12  
«Налог на прибыль» и ПБУ 18/02 «Учет расчетов  
по налогу на прибыль организаций»

Выполнил:

Курсант 521 учебной группы

Мл. лейтенант вн. службы

Захаров В. А.

## **Налог на прибыль (income tax)**

является одним из наиболее распространенных видов налогов, уплачиваемых коммерческими компаниями. Налог на прибыль — прямой налог (взимается государством непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика), взимаемый с прибыли организации (предприятия, банка, страховой компании и т. д.). Прибыль для целей данного налога, как правило, определяется как доход от деятельности компании за минусом суммы установленных вычетов и скидок.

для определения облагаемой прибыли и налога на прибыль в ПБУ 18/02 применяется 9 показателей. Каждый из них – это сумма, которая увеличивает или уменьшает облагаемую прибыль и подлежащий уплате налог.

- постоянные разницы;
- временные разницы (вычитаемые и налогооблагаемые);
- постоянные налоговые обязательства (активы);
- отложенный налог на прибыль;
- отложенные налоговые активы;
- отложенные налоговые обязательства;
- условный расход;
- условный доход;
- текущий налог на прибыль.

В международных стандартах налоговые разницы определяются как разницы в балансовой стоимости активов и обязательств и их налоговой базой. На их основе рассчитывается итоговая величина отложенных налогов.

*Балансовая стоимость (БС) актива или обязательства* – это сумма, по которой актив или обязательство учитывается в бухгалтерском балансе. Под налоговой базой (НБ) актива или обязательства понимается их стоимость, принимаемая для целей налогообложения.

Согласно балансовому методу в финансовой отчетности компании должны отражаться: налоговые последствия отчетного периода (текущий налог на прибыль); будущие налоговые последствия (отложенные налоги).

# **Сравнительный анализ Стандартов МСФО 12 «Налоги на прибыль и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций**

**Задача МСФО (IAS) 12** соответствует общим целям международных стандартов: предоставить достоверную информацию заинтересованным пользователям.

**Задача ПБУ 18/02** заключается в установлении взаимосвязи между прибылями, полученными по данным бухгалтерского и налогового учета.



# Последовательность сравнительного анализа

1. Подход к выделению разниц
2. Различия в учете временных разниц
3. Особенности операционного метода ПБУ 18/02
4. Особенности балансового подхода в стандарте 12 МСФО.
5. Отражение в учете временных разниц

# 1. Подход к выделению разниц

**ПБУ 18/02** выделяет два вида разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью: постоянные и временные.

Под постоянными разницами в Положении понимаются доходы и расходы, которые отражаются в бухгалтерском учете и не участвуют в расчете облагаемой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих периодов. Умножение постоянной разницы на ставку налога на прибыль дает постоянное налоговое обязательство (ПНО). По сути, это увеличение платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде по сравнению с суммой налога, рассчитанной по данным бухучета. Последняя в ПБУ 18/02 обозначена как условный доход (расход) по налогу на прибыль.



**МСФО 12 не вводит понятие постоянных разниц, хотя учетная прибыль и налог с нее, безусловно, фигурируют в международной отчетности.**

МСФО 12 дает определение лишь временным разницам. Постоянные в нем отдельно не выделяются, поскольку западный стандарт не предписывает в обязательном порядке их рассчитывать. То есть если разница постоянна, то ее налоговая база принимается равной бухгалтерской и отложенные налоги не возникают.

## 2. Различия в учете временных разниц

Временные разницы - это разницы между результатами бухгалтерского и налогового учета, возникающие, когда в них не совпадают моменты признания расходов или доходов. Вычитаемые временные разницы возникают, когда расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, а доходы - позже, чем в налоговом.

ПБУ 18/02 выделяет вычитаемые и облагаемые временные (с ударением на последний слог) разницы. Последняя редакция МСФО 12 ставит ударение в слове "временные" на первый слог. Даже англоязычные эквиваленты у этих прилагательных разные: соответственно *timing* и *temporary*. Этот момент принципиальный и обусловлен различиями в методах расчета. В ПБУ 18/02 использован метод с позиций *отчета о прибылях и убытках, или операционный*, в МСФО 12 - *балансовый, или метод обязательств*. Именно в этом и состоит основное отличие российского и международного стандартов.

При сравнении международного и российского стандартов стоит обратить внимание на еще один немаловажный момент - путаница с терминологией в ПБУ 18/02. Согласно МСФО 12, в балансе показываются отложенные налоговые активы и обязательства (отложенные налоги) как таковые в абсолютном выражении на отчетную дату, а в отчете о прибылях и убытках - их изменение за период, что логично. Именно так и было написано в старой редакции МСФО 12. Если же буквально прочесть формулировки ПБУ 18/02, отложенные налоги в форме № 2 отражаются в абсолютном выражении, хотя на самом деле имеются в виду все-таки их изменения.

### **3. Особенности операционного метода ПБУ 18/02**



Российское ПБУ 18/02 подходит к отложенному налогообложению с позиций доходов и расходов. Наш стандарт предполагает, что предприятие постоянно должно отслеживать все различия, возникающие между бухгалтерским и налоговым учетами. И нужно это, в первую очередь, для расчета текущего налога на прибыль и увязки бухгалтерской оценки этого показателя с его налоговой базой, а не для расчета отложенных налогов. Ведь основным пользователем бухгалтерской отчетности у нас в стране по-прежнему остаются госорганы. То есть учреждения, которые по своей природе не принимают управленческие решения, а контролируют их инициаторов.

## **4. Особенности балансового подхода в стандарте 12 МСФО**

В отличие от ПБУ 18/02 отложенные активы и обязательства по МСФО 12 возникают при сравнении балансов - бухгалтерского и так называемого налогового на одну отчетную дату. В первый включаются активы, обязательства, капитал в оценках согласно МСФО. Во второй - все то же самое, оцененное в соответствии с налоговым законодательством. Таким образом, сущность балансового подхода заключается в расчете разницы между балансовой оценкой активов и обязательств и их стоимостью для целей налогообложения.

Алгоритм отражения в отчетности отложенного налогообложения балансовым методом складывается из пяти шагов. *Первый* - определение балансовой стоимости всех активов и обязательств по правилам МСФО. *Второй* - расчет их налоговой стоимости по налоговым правилам, действующим на территории местонахождения фирмы. *Третий шаг* - определение временной разницы путем вычитания из налоговой стоимости актива или обязательства его балансовой стоимости. Если балансовая стоимость актива выше налоговой, возникает налогооблагаемая временная разница. *Четвертым шагом* является расчет отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства. ОНА и ОНО получаются умножением временных разниц на ставку налога. Ну, и на последнем, *пятом этапе* нужно рассчитать суммы, подлежащие отражению в балансе и в отчете о прибылях и убытках. То есть в отчет о прибылях и убытках попадает изменение величины ОНА и ОНО за отчетный период.

# **5. Отражение в учете временных разниц**



Для учета временных разниц предусмотрены отдельные счета. Вычитаемая временная разница отражается на счете **09 "Отложенный налоговый актив"**:

ДТ 09 КТ 68 - отражен отложенный налоговый актив.

ДТ 68 КТ 09- уменьшена сумма отложенного налогового актива.

Если же объект, по которому организация отразила отложенный налоговый актив, выбыл (например, при продаже основного средства), составляется такая проводка:

ДТ 99 КТ 09- списана сумма отложенного налогового актива.

Вести учет отложенного налогового обязательства нужно на счете **77**

**"Отложенные налоговые обязательства"**:

ДТ 68 КТ 77- отражено отложенное налоговое обязательство.

ДТ 77 КТ 68 – уменьшена сумма отложенного налогового обязательства.

Если же объект, по которому отражено отложенное налоговое обязательство, выбыл, делается запись:

ДТ 77 КТ 99 - списана сумма отложенного налогового обязательства.

МСФО 12 не предусматривает порядка отражения в учете условного расхода по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств. Текущий налог и суммы отложенных налогов, возникших в отчетном периоде, отражаются на соответствующих счетах – "Текущий налог на прибыль" (аналог счета 68) и "Отложенные налоги" (аналог счетов 09 и 77) в корреспонденции со счетом "Расходы по налогу на прибыль" (аналог субсчета "Расходы по налогу на прибыль" счета 99).

**Благодарю за внимание!**