**НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ:**

**факты и комментарии**

**Информационное сообщение**

**28 декабря 2018 г. № ИС-учет-13**

Приказом Минфина России от 20 ноября 2018 г. № 236н внесены изменения в Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утвержденное приказом Минфина России
от 19 ноября 2002 г. № 114н, (далее – Приказ). Основная цель изменений –приведение правил бухгалтерского учета налоговых обязательств и связанных с ними объектов бухгалтерского учета в соответствие с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»[[1]](#footnote-1).

Организации обязаны применять предусмотренные Приказом изменения, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 г. Вместе с тем организации вправе принять решение о раннем начале применения новой редакции ПБУ 18/02. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учете ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденным приказом Минфина России
от 6 октября 2008 г. № 106н, такое решение должно быть раскрыто в бухгалтерской отчетности организации за год, в котором впервые будут применены изменения.

**Изменено определение временных разниц**

Приказом дополнено определение временных разниц. Согласно новой редакции ПБУ 18/02 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 *(ранее – только 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)*. Примером временных разниц, образующихся в результате операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль, являются разницы, возникающие в результате переоценки основных средств и нематериальных активов.

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

**Изменен перечень случаев, в которых образуются временные разницы**

В ПБУ 18/02 включен перечень случаев, в которых образуются временные разницы *(ранее – отдельные перечни случаев, в которых образуются вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы)*. В него включены следующие случаи:

применение разных правил оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения *(ранее – применение разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль)*;

применение разных способов формирования себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения *(ранее – применение разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения)*;

применение, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения доходов и расходов, связанных с их продажей *(ранее – применение, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств)*;

переоценка активов по рыночной стоимости для целей бухгалтерского учета;

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

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

признание в бухгалтерском учете оценочных обязательств;

применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения *(ранее – признание процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения – по кассовому методу)*;

перенесенный на будущее убыток, не использованный для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах *(ранее – перенесенный на будущее убыток, не использованный для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах)*.

*(Кроме того, из перечня исключены следующие случаи: наличие кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета – исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности; признание выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода.)*

Приведенный в ПБУ 18/02 перечень случаев, в которых образуются временные разницы, не является исчерпывающим. Временные разницы могут образовываться также в иных случаях.

**Введен показатель, характеризующий изменение экономических выгод организации в связи с налогообложением прибыли**

С целью характеристики изменения объема экономических выгод организации за отчетный период в связи с налогообложением прибыли в ПБУ 18/02 введен показатель «Расход (доход) по налогу на прибыль» *(ранее – отсутствовал)*. 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 прибыльопределяется 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).

В новой редакции ПБУ 18/02 приведен практический пример определения расхода по налогу на прибыль и связанных с ним показателей. Для наглядности в примере рассчитана также величина чистой прибыли за отчетный период, причем расчет выполнен двумя способами: путем уменьшения прибыли до налогообложения на величину расхода по налогу на прибыль (так называемый балансовый способ) и путем уменьшения прибыли до налогообложения на величину условного расхода, скорректированную на сумму постоянного налогового расхода (так называемый способ отсрочки)[[2]](#footnote-2).

**Уточнено определение текущего налога на прибыль**

Приказом уточнено определение текущего налога на прибыль. Согласно новой редакции ПБУ 18/02 под текущим налогом на прибыль понимается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах *(ранее – налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода)*.

В связи с уточнением определения текущего налога на прибыль внесены соответствующие редакционные изменения в пункты 20 и 21 ПБУ 18/02.

**Изменен состав показателей,**

**раскрываемых в отчете о финансовых результатах**

В соответствии с ПБУ 18/02 показатели, характеризующие налог на прибыль, должны раскрываться в отчете о финансовых результатах организации. В новой редакции ПБУ 18/02 к таким показателям отнесены расход (доход) по налогу на прибыль и налог на прибыль, относящийся к операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток) *(ранее – постоянные налоговые обязательства (активы), изменения отложенных налоговых активов и обязательств, текущий налог на прибыль)*.

Показатель расхода (дохода) по налогу на прибыль отражается в качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) прибыль (убыток) до налогообложения при формировании чистой прибыли (убытка) за отчетный период. В отчете о финансовых результатах организации расход (доход) по налогу на прибыль показывается с подразделением на отложенный налог на прибыль и текущий налог на прибыль.

Показатель налога на прибыль, относящегося к операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражается в качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) чистую прибыль (убыток) при формировании совокупного финансового результата периода.

**Уточнено содержание пояснений
к** **бухгалтерскому балансу** **и** **отчету** **о финансовых результатах**

В соответствии с ПБУ 18/02 в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (далее – пояснения) должна раскрываться информация, необходимая пользователям бухгалтерской отчетности для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организации *(ранее – соответствующие показатели подлежали раскрытию в пояснениях только при наличии постоянных налоговых обязательств (активов), изменений отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль)*. В новой редакции ПБУ 18/02 содержание таких пояснений уточнено.

В пояснениях должен раскрываться отложенный налог на прибыль, обусловленный: возникновением (погашением) временных разниц в отчетном периоде; изменениями правил налогообложения (в том числе изменениями применяемых налоговых ставок); признанием (списанием) отложенных налоговых активов в связи с изменением вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Кроме того, в пояснениях должны приводиться величины, объясняющие взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и показателем прибыли (убытка) до налогообложения. Таким величинами являются, например:

применяемые налоговые ставки *(ранее – причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом)*;

условный расход (условный доход) по налогу на прибыль *(ранее – условный расход (условный доход) по налогу на прибыль; постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль; постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода в связи с изменением требований к признанию текущего налога на прибыль)*;

постоянный налоговый расход (доход) *(ранее – суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства; суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные в связи с выбытием актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства)*.

Приведенный в ПБУ 18/02 перечень показателей, раскрываемых в пояснениях, не является исчерпывающим. Организация должна включать в пояснения и иную информацию, необходимую пользователям бухгалтерской отчетности для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организации.

**Разъяснен порядок применения ПБУ 18/02**

**участниками консолидированной группы налогоплательщиков**

Приказом в ПБУ 18/02 включены специальные положения, посвященные порядку применения этого ПБУ участниками консолидированной группы налогоплательщиков. В частности, установлено, что такие лица:

определяют временные и постоянные разницы исходя из их налоговой базы, включаемой в консолидированную налоговую базу[[3]](#footnote-3);

отражают в бухгалтерском учете отложенные налоговые активы с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением 1) случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах, 2) суммы убытка, полученного участником консолидированной группы налогоплательщиков в отчетном периоде, учитываемой при определении консолидированной налоговой базы за этот период;

формируют в бухгалтерском учете текущий налог на прибыль на отдельном счете по учету расчетов с участниками консолидированной группы налогоплательщиков. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков отражает на этом счете подлежащую уплате в бюджет сумму налога на прибыль по консолидированной группе в целом;

раскрывают обособленно в отчете о финансовых результатах разницу между суммой текущего налога на прибыль, исчисленного участником (включая ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков для включения в консолидированную налоговую базу такой группы, и суммой денежных средств, причитающейся с участника (участнику) исходя из условий договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Статья отчета о финансовых результатах, отражающая данную разницу, именуется «Перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков».

**Уточнен ряд норм ПБУ 18/02**

В связи с описанными изменениями уточнен ряд норм ПБУ 18/02:

разделу II присвоено новое название «Постоянные и временные разницы» *(ранее – «Учет постоянных разниц, временных разниц и постоянных налоговых обязательств (активов)»)*;

в пункте 20 исключен порядок отражения на счетах бухгалтерского учета условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль;

в пункте 21 исключен порядок определения величины условного расхода по налогу на прибыль при отсутствии постоянных и временных разниц;

исключено приложение к ПБУ 18/02 с практическим примером расчета для определения текущего налога на прибыль.

Внесены следующие терминологические уточнения:

термин «постоянное налоговое обязательство (актив)» заменен термином «постоянный налоговый расход (доход)»;

термин «государственные (муниципальные) учреждения» заменен термином «организации государственного сектора».

Департамент регулирования бухгалтерского учета,

финансовой отчетности и аудиторской деятельности

Минфина России

1. Введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н. [↑](#footnote-ref-1)
2. ПБУ 18/02 не содержит ограничений для применения организацией любого из этих способов по своему выбору. [↑](#footnote-ref-2)
3. Консолидированная налоговая база – налоговая база по консолидированной группе налогоплательщиков. Консолидированная налоговая база формируется ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков в соответствии с законодательством о налогах и сборах вне системы бухгалтерского учета. [↑](#footnote-ref-3)