

УДК 340.1

Тарасова Елена Юрьевна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса  
Владивосток, Россия*

## **«Учет расчетов по налогу на прибыль»: различия между МСФО (IAS) 12 и ПБУ 18/02**

*В данной статье рассматривается порядок учета налога на прибыль, подлежащего уплате или возмещению, а также налоговых последствий хозяйственных операций в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», проводится сравнение его с порядком, определенным в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02).*

**Ключевые слова и словосочетания:** налог на прибыль, МСФО, налоговые последствия.

Современные процессы глобализации экономики и интеграции России в международное экономическое сообщество объективно способствуют более широкому применению международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и формированию с учетом их требований финансовой отчетности.

Это связано с тем, что бухгалтерская (финансовая) отчетность, сформированная в соответствии с требованиями российских положений по бухгалтерскому учету, ориентирована, прежде всего, на требования законодательства (в том числе налогового), в то время как финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями МСФО, направлена, в первую очередь, на удовлетворение информационных интересов внешних пользователей этой отчетности. В связи с этим, несмотря на наличие в настоящее время большого сходства между международными и национальными стандартами финансовой отчетности, расхождения в основополагающих принципах, теориях и целях приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью, составленной по российским и международным стандартам.

В настоящей статье мы рассматриваем порядок учета налога на прибыль, подлежащего уплате или возмещению, а также налоговых последствий хозяйственных операций в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и сравниваем его с порядком, определенным в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02).

Основной целью МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» является формирование в финансовой отчетности информации об отложенных на-

логах, которая отражает налоговые последствия хозяйственных операций в тех отчетных периодах, в которых они осуществлялись.

Стандарт регламентирует признание активов и обязательств по отложенному налогу, подлежащему возмещению или уплате в последующие отчетные периоды, и в связи с этим содержит понятие «налоговая база актива и обязательства».

В национальном стандарте «Учет налога на прибыль» (ПБУ 18/02) понятие «налоговая база актива и обязательства» отсутствует в связи с тем, что в РСБУ не используется балансовый метод. Основной целью ПБУ 18/02 является установление взаимосвязи между показателем, отражающим прибыль (убыток) и исчисленным по правилам бухгалтерского учета, и налоговой базой по налогу на прибыль за отчетный период.

При этом ПБУ 18/02 содержит понятие «постоянные разницы», в то время как в связи с применением балансового метода МСФО данное понятие не использует.

Одновременно при наличии различий в ПБУ 18/02 использованы те же понятия, что и в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», например:

- учетная прибыль (в ПБУ 18/02 – прибыль до налогообложения) – это чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по налогу;
- текущий налог на прибыль – это величина налога, подлежащая к уплате за отчетный период;
- налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) – это прибыль (убыток) за период, с которой подлежит уплате (возврату) налог на прибыль;
- временная разница – это разность между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его налоговой базой.

Временные разницы подразделяются на налогооблагаемые и вычитаемые.

Налогооблагаемая временная разница приводит к увеличению налогооблагаемой прибыли в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) погашается.

При возникновении налогооблагаемой временной разницы возникают обязательства по отложенному налогу (в ПБУ 18/02 – отложенные налоговые обязательства) – это величина налогов к уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемой временной разницы.

Вычитаемая временная разница приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли (формированию налогового убытка) в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) погашается.

При возникновении вычитаемой временной разницы возникают активы по отложенному налогу (в ПБУ 18/02 – отложенный налоговый актив) – это налоги, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении вычитаемой временной разницы.

В соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» различия между правилами финансового и налогового учета приводят к различиям между финансовой и налоговой отчетностью, которые согласно последней редакции стандарта рассматриваются с точки зрения баланса.

Таблица 1

**Расчет по финансовому результату (исходные данные), тыс. руб.**

№ п/п	Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Отклонение	Вид разницы
1	Выручка/доходы от реализации	3 100	3 000	-100	Налогооблагаемая временная
2	Остаток НЗП на 01.01.2011 г.	50	10	+40	Налогооблагаемая временная
3	Всего затраты на производство, в т.ч.:	1 450	1 220	-230	
3.1	Косвенные расходы всего, в том числе:	800	620	-180	Налогооблагаемая временная
	- амортизация,	100	120	+20	
	- электроэнергия,	200	200	0	Постоянная
	- управленческие расходы	500	300	-200	
3.2	Прямые расходы всего, в том числе:	650	600	-50	Вычитаемая временная
	- амортизация,	200	200	-	
	- сырье,	350	300	-50	
	- прочие	100	100		
4	Остаток НЗП на 31.12.11 г.	100	50	+50	Налогооблагаемая временная
5	Себестоимость реализации продукции (ст. 2+3-4)	(1 400)	(1 180)		(см. выше)
6	Прочие расходы	(700)	(550)	-150	Постоянная
7	Прибыль до налогообложения (ст. 1-5-6)	1 000	1 270	+270	

Балансовый метод учета отложенных активов предполагает составление налогового баланса и его сравнение с бухгалтерским балансом.

При этом временные разницы возникают в следующих случаях:

– балансовая стоимость актива больше или балансовая стоимость обязательства меньше, чем их налоговая стоимость (или, правильнее сказать, остатки актива больше, остатки обязательства в бухгалтерском балансе меньше, чем аналогичные остатки в налоговом балансе). В данном случае возникает налогооблагаемая временная разница;

– балансовая стоимость актива меньше или балансовая стоимость обязательства больше, чем их налоговая стоимость (или, правильнее сказать, остатки актива меньше, стоимость обязательства больше в бухгалтерском балансе, чем аналогичные остатки в налоговом балансе). В данном случае возникает вычитаемая временная разница.

Для применения данного метода учета отложенных налогов в налоговый баланс не включаются статьи, не приводящие к образованию отложенных налогов. В связи с этим постоянные разницы не рассчитываются.

Основным различием между МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и Положением по бухгалтерскому учету «Учет налога на прибыль» ПБУ 18/02 является ориентация национального стандарта на финансовый результат (сравнение доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения), который соответственно определяет различия в методических подходах.

Пример формирования и отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности отложенных налоговых активов (обязательств) с точки зрения финансового результата (метода, предложенного в ПБУ 18/02) приведен в табл. 1.

В соответствии с положениями ПБУ 18/02 и данным табл. 1 определяем отложенные налоговые активы и обязательства, а также сумму налога на прибыль в табл. 2.

Таблица 2

**Расчет налоговых активов и обязательств, тыс. руб.**

№ п/п	Наименование	Сумма	Бухгалтерская запись	Комментарий
1	Условные расходы по налогу на прибыль (УРНП)	$1000 \times 20\% = 200$	Д 99 – К 68	
2	Постоянное налоговое обязательство	$350 \times 20\% = 70$	Д 99 – К 68	$200 \times 20\% = 40$ $150 \times 20\% = 30$
3	Отложенный налоговый актив	$50 \times 20\% = 10$	Д 09 – К 68	
4	Отложенное налоговое обязательство	$130 \times 20\% = 26$	Д 68 – К 77	$100 \times 20\% = 20$ $10 \times 20\% = 2$ НЗП (разница между остатками НЗП на начало и на конец периода). $20 \times 20\% = 4$

После отражения в бухгалтерском учете приведенных выше записей показатель чистой прибыли, сформированный в бухгалтерском учете, исходя из требований ПБУ 18/02 составит 730 тыс. руб. (стр. 7 табл. 1 – стр. 2 табл. 2 – стр. 3 табл. 2).

На основании данных, приведенных в табл. 1, 2, составлен «Отчет о прибылях и убытках» (табл. 3).

Таблица 3

**Отчет о прибылях и убытках, тыс. руб.**

№ п/п	Наименование показателя	Значение
1	Выручка (нетто) от реализации	3 100
2	Себестоимость реализации товаров, работ, услуг	(1 400)
3	Прибыль (убыток) от реализации	1 700
4	Прочие доходы	0
5	Прочие расходы	(700)
6	Прибыль (убыток) до налогообложения	1 000
7	Текущий налог на прибыль	(254)
8	<i>В том числе:</i> <i>Постоянные налоговые обязательства (активы)</i>	80
9	Изменение отложенных налоговых активов	10
10	Изменение отложенных налоговых обязательств	(26)
11	Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)	730

Как было уже сказано выше, МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» рассматривают временные разницы по-другому. По МСФО это разницы между налоговой базой актива (обязательства) и его балансовой стоимостью. Кроме этого, согласно МСФО оценивается налоговый эффект будущих доходов и расходов, и, так как постоянные разницы на него не влияют, учет отложенных налогов с учетом постоянных разниц запрещен.

Процедура расчета налоговых расходов состоит из следующих этапов:

- 1) рассчитываются и начисляются текущие обязательства по налогу на прибыль согласно налоговым декларациям;
- 2) определяется налоговая база активов и обязательств;
- 3) сравнивается балансовая стоимость активов и обязательств в балансе с их налоговой базой, определяются все временные разницы;
- 4) определяются временные разницы, которые согласно требованиям МСФО (IAS) 12 не приводят к образованию отложенных налогов (в примере не рассмотрены);
- 5) разделяются все разницы на налогооблагаемые и вычитаемые;
- 6) рассчитывается налоговый эффект от общей суммы всех налогооблагаемых разниц и вычитаемых разниц путем применения ставки налогообложения. Этот эффект называется отложенными налоговыми обязательствами или активами;
- 7) определяются изменения баланса отложенных налоговых обязательств или активов по сравнению с началом периода;
- 8) начисляются отложенные налоговые активы или обязательства в балансе и связанные с ними расходы в отчете о прибыли и убытках.

Принимая за основу данные табл. 1 и 2, рассмотрим возможность применения балансового метода определения отложенных налогов.

Для этого составим агрегированный баланс (табл. 4).

Таблица 4

**Агрегированный баланс для расчета, тыс. руб.  
Баланс**

АКТИВ			ПАССИВ		
	на начало года	на конец года		на начало года	на конец года
Основные средства	4 400	4 200	Капитал	20 000	21 600
Запасы	11 800	17 000	Кредиторская задолженность	15 200	19 200
В том числе:					
сырье и материалы	11 750	16 900			
Затраты в незавершенном производстве	50	100			
Дебиторская задолженность	18 500	19 000			
Денежные средства	500	600			
<b>БАЛАНС</b>	<b>35 200</b>	<b>40 800</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>35 200</b>	<b>40 800</b>

На основании данных баланса и различий между бухгалтерским и налоговым учетом (табл. 1) определим величину налоговых активов и обязательств (табл. 5).

Таблица 5

**Расчет налоговой базы активов и обязательств,  
временных разниц, тыс. руб.**

№ п/п	Наименование показателя		Балансовая стоимость	Налоговая стоимость	Временная разница	Величина ОНО (ОНА)
1	Основные средства	Актив	4 200	4 180	20	4
2	Запасы	Актив	17 000	17 000	–	
3	В том числе:					
4	сырье и материалы	Актив	16 900	16 950	- 50	(10)
5	Затраты в незавершенном производстве	Актив	100	50	50	10
6	Дебиторская задолженность*	Актив	19 000	18 900	100	20

\*Разница в оценке величин дебиторской задолженности получена исходя из разниц по величине доходов для целей бухгалтерского учета и формирования налога на прибыль. Данная разница является дивидендами, объявленными к получению, но не поступившими на расчетный счет на конец отчетного года (табл. 1 стр. 1 гр. 3, 4, 5).

В таблице 5 нами рассчитано сальдо по отложенным налогам на конец отчетного периода. Балансирующая величина отложенных активов и обязательств для отражения в Отчете о прибылях и убытках (ОПУ) рассчитывается как разница между сальдо на конец и начало отчетного периода (табл. 6)

Таблица 6

**Расчет расходов по отложенному налогу, тыс. руб.**

Наименование	Сальдо на начало	Сальдо на конец	Оборот за год
Отложенное налоговое обязательство	8	34	<b>26</b>
Источник информации: данные бухгалтерского баланса на начало периода	Табл. 1, гр. 5, стр. 2×20%	Табл. 5 гр. 6, стр. 1+стр. 5+стр. 6 (4+10+20)	Отражается в отчете о прибылях и убытках
Отложенный налоговый актив	0	10	<b>10</b>
Источник информации: данные бухгалтерского баланса на начало периода (сальдо отсутствует)		Табл. 5 гр. 6, стр. 4 (10)	Отражается в отчете о прибылях и убытках

Таблица 7

**Корректировка отчета о прибылях и убытках, тыс. руб.**

№ п/п	Наименование показателя	Сумма
1	Прибыль (убыток) до налогообложения	1 000
2	Текущий налог на прибыль (расход по налогу на прибыль)	(254)
3	Отложенные налоговые активы	10
4	Отложенные налоговые обязательства	(26)
5	Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)	730

Как видно из данных табл. 3 и 7, финансовый результат (чистая прибыль) от деятельности организации, полученный с применением балансового метода формирования разниц, предлагаемого МСФО (IAS) 12, и исходя из финансового результата, рекомендованного ПБУ 18\02, в нашем примере одинаков. При этом постоянные налоговые разницы при применении МСФО (IAS) 12 в соответствии с правилами стандарта нами не рассчитывались.

В настоящей статье с помощью небольшого примера мы хотели показать иную методику расчета отложенных налогов в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». В отдельных случаях знания и практика применения данного стандарта могут быть использованы и при формировании отчетности по российским стандартам с определенными допуще-

ниями. Если организация имеет достаточно отлаженную систему налогового учета (которая, например, позволяет получить достоверную информацию о стоимости активов и обязательств для целей налогового учета), то применение балансового метода не должно вызывать затруднений.

Вместе с тем в методологии применения МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и Положения по бухгалтерскому учету «Учет налога на прибыль» ПБУ 18\02 существуют значительные различия.

Согласно МСФО (IAS) 12 отложенные активы и обязательства могут отражаться как в отчете о прибылях и убытках, так и в балансе в составе капитала. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет налога на прибыль» ПБУ 18\02 расчет отложенных налогов проводится только через анализ доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет налога на прибыль» ПБУ 18\02 предусматривает возможность сальдирования отложенных налоговых активов и обязательств, в то время как по правилам МСФО это возможно только при наличии юридически закрепленного права.

При формировании «Отчета о прибылях и убытках» ПБУ 18/02 требует раскрытия информации о постоянных налоговых активах. При расчете показателя чистой прибыли из прибыли до налогообложения вычитается условный расход (доход) по налогу на прибыль, постоянные налоговые обязательства (активы) и движение отложенных налоговых активов и обязательств.

По МСФО 12 расход по налогу на прибыль состоит из текущего налога, то есть налога, рассчитанного в отношении налогооблагаемой прибыли, и движения отложенных налоговых активов и обязательств без применения понятия постоянные налоговые обязательства (активы).

МСФО 12 содержат специальные правила в отношении признания отложенных налоговых активов, связанных с налоговыми убытками и кредитами. В ПБУ 18/02 эти положения реализуются исходя из условия получения выгоды в будущем путем уменьшения налогооблагаемой прибыли.

При раскрытии информации в бухгалтерской отчетности (Пояснительной записке) согласно МСФО 12 должны быть отражены:

- текущий расход по налогу на прибыль;
- корректировки текущего налога на прибыль в отношении предшествующих периодов;
- движение отложенных налоговых активов, связанное с образованием и погашением временных разниц;
- сумма выгоды, возникающей от ранее не признанного налогового убытка, которые используются для уменьшения отложенного расхода по налогу на прибыль;
- сумма расхода по налогу (возмещение налога), относящегося к изменениям в Учетной политике и существенным ошибкам, признан-

ным в «Отчете о прибылях и убытках» вследствие невозможности ретроспективного отражения;

- движение отложенных налоговых активов и обязательств в отношении операций, признаваемых в «Отчете о движении капитала»;
- зависимость между расходом по налогу (возмещением налога) и бухгалтерской прибылью;
- сумма вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, для которых в балансе не признаются отложенные налоговые активы;
- сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в Бухгалтерском балансе и «Отчете о прибылях и убытках» в отношении каждого типа временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов;
- сумма налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

Согласно ПБУ 18/02 в Финансовой отчетности в записке должна быть раскрыта следующая информация:

- об условном расходе (доходе) 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 (текущего налогового убытка);
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

Различия в требованиях к раскрытию информации в основном связаны с различиями в порядке признания и оценки налоговых активов и обязательств в МСФО 12 и ПБУ 18/02.

Таким образом, несмотря на многие сходства в определениях и понятиях, в методике, принятой в российской практике и в МСФО, существует достаточно много весомых различий, что приводит к трудностям при трансформации финансовой отчетности. Поэтому в настоящее время при составлении отчетности по МСФО в состав корректирующих проводок

включают сторнирование отложенных налогов, начисленных в российском учете, после чего налоги по МСФО начисляются заново.

---

Грюнина Хенни Ван. Международные стандарты финансовой отчетности: практ. руководство / Хенни Ван Грюнина, М. Конд. – М., 2004.

Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери, 2006.

Официальный журнал Европейского союза [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/archive/2003/1\\_26120031013en.htm](http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/archive/2003/1_26120031013en.htm).

Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2003.

Официальный сайт МСФО [Электронный ресурс]. Режим доступа: [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk).

Мацкуляк И.Д. Раскрытие информации о налоге на прибыль в отчете о прибылях и убытках / И.Д. Мацкуляк, В.В. Нитецкий, О.В. Рыбакова // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 2. – С. 71 – 82.

Аверчев И.В. МСФО практика применения: справочник руководителю и главному бухгалтеру / И.В. Аверчев. – М.: Эксмо, 2008.

О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ: приказ Министерства финансов РФ от 25.11.2011 г. № 160н.