



Нужно ли применять ПБУ 18/02 малому предприятию?

**О. С. Воеводина,
А. П. Воеводин,**
ИГУЭУ,
o.voewodina@mail.ru

Правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль установлены ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций", утвержденным приказом Минфина России от 19.11.02 № 114н (далее – ПБУ 18/02).

Положение определяет взаимосвязь бухгалтерской прибыли (убытка) и базы по налогу на прибыль за отчетный период, предусматривает отражение в учете текущего налога на прибыль, а также сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов.

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут не руководствоваться этим стандартом (п. 2 ПБУ 18/02), в частности, субъекты малого предпринимательства (далее – СМП), за исключением указанных в п. 5 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете.

Положение требует определения причин, по которым прибыль в бухгалтерском учете расходится с прибылью в налоговом учете по той или иной операции. Когда эти причины приводят к тому, что доходы или расходы в одном виде учета никогда не будут соответствовать доходам или расходам другого вида учета по конкретному объекту, имеет место постоянная разница. Если доходы или расходы в налоговом и бухгалтерском учете со временем станут одинаковыми, следует говорить о временной разнице. Путем умножения сумм разниц на ставку налога на прибыль получим соответствующие активы и

обязательства. Постоянные разницы приводят к возникновению постоянных налоговых активов (ПНА) или обязательств (ПНО), а временные – к отложенным (ОНА и ОНО).

Для упрощения ранжируем эти четыре объекта в зависимости от момента возникновения обязанности по уплате налога на прибыль:

1. ПНА – налог с бухгалтерской прибыли никогда не будет уплачен;
2. ОНО – налог с бухгалтерской прибыли будет уплачен позже момента ее получения;
3. ОНА – налог с бухгалтерской прибыли будет уплачен до момента ее получения;
4. ПНО – налог на прибыль будет уплачен при отсутствии прибыли в бухгалтерском учете.

При условии, что произведение бухгалтерской прибыли (убытка) до налогообложения на ставку налога на прибыль со знаком "минус" – это условный расход (доход) по налогу на прибыль (УР(Д)), получим равенство:

$$\text{УР(Д)} = \text{Текущий налог на прибыль} + (\text{ПНО} - \text{ПНА}) + \text{ОНО} + \text{ОНА}, \quad (1)$$

где Текущий налог на прибыль – сумма налога на прибыль за отчетный (налоговый) период со знаком "минус", ОНО и ОНА – дебетовый оборот счетов 77 "Отложенные налоговые обязательства" и 09 "Отложенные налоговые активы" соответственно в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", за вычетом кредитового оборота счетов 77 и 09 соответственно в корреспонденции со счетом 68, (ПНО – ПНА) – сумма ПНО (Д-т сч. 99, К-т сч. 68) за вычетом суммы ПНА (Д-т сч. 68, К-т сч. 99).

ПБУ 18/02 позволяет организовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы получить информацию о налогооблагаемой прибыли, определяемой по правилам налогового законодательства, уже в системе бухгалтерского учета

Положение требует определения причин, по которым прибыль в бухгалтерском учете расходится с прибылью в налоговом учете по той или иной операции

Равенство (1) предусмотрено Отчетом о финансовых результатах (коды строк даны в соответствии с приложением 4 к приказу Минфина России от 02.07.10 № 66н):

$$\text{Стр. 2300} \cdot (-\text{ставка налога}) = \text{стр. 2410} + \text{стр. 2421} + \text{стр. 2430} + \text{стр. 2450} \quad (2).$$

Формулы (1) и (2) демонстрируют то, как связаны между собой частная налоговая и общая бухгалтерская составляющие учета. Ценность ПБУ 18/02 заключается в том, что его применение позволяет организовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы получить информацию о налогооблагаемой прибыли, определяемой по правилам налогового законодательства, уже в системе бухгалтерского учета.

Важно подчеркнуть, что бухгалтерская прибыль должна показывать реальный финансовый результат, когда налоговая прибыль преследует исключительно фискальные цели и информационной нагрузки по экономической сути не несет. В зависимости от методов учета можно управлять налоговой базой, а, значит, и текущим налогом на прибыль. Управление же бухгалтерской прибылью может осуществляться лишь в плоскости концепции достоверного и добросовестного формирования финансовой отчетности.

Если анализировать объекты, отражаемые в балансе, то можно заключить, что ОНО — это отсрочка по уплате налога на прибыль, на что указывает Минфин России (письмо от 13.12.07 № 07-05-06/315), соответственно ОНА — своего рода предоплата.

Согласно МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль" организация должна, за некоторыми исключениями, признавать ОНО (ОНА) во всех случаях, когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства будет приводить к увеличению (уменьшению) будущих налоговых платежей по сравнению с той их величиной, в которой

они подлежали бы уплате, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий. Несмотря на то, что балансовый подход, являющийся базовым в международном стандарте, не предусмотрен ПБУ 18/02, допустимость его применения, а, значит, и одинаковый смысл двух стандартов, подтвердил Минфин России (письмо от 03.02.12 № 07-02-08/58).

Отметим, что сравнение балансовой и налоговой стоимости предусмотрено и основным программным продуктом, предназначенным для ведения учета в соответствии с отечественными стандартами, — 1С.

Нарушение правил учета разниц может исказить как стоимость доли учредителя, так и сумму дивидендов. Приказом Минфина России от 28.08.14 № 84н предусмотрен порядок определения стоимости чистых активов с учетом величины отложенных налоговых активов и обязательств (также см. письмо Минфина России от 03.11.05 № 07-05-06/493), а в письме от 14.11.06 № 07-05-06/269 финансисты подтвердили тот факт, что ОНО (ОНА) учитываются при расчете чистой прибыли, являющейся источником выплат дивидендов.

Судебные решения, которые ставили бы под вопрос необходимость включения отложенных налоговых активов и обязательств в расчет чистых активов или финансового результата, отсутствуют в связи с вполне конкретной и однозначной позицией законодателя и Минфина России.

Между тем существует спорный момент касательно экономической природы ОНА при определении размера вознаграждения арбитражного управляющего в виде процентов, размер которых в соответствии со ст. 20.6 Федерального закона от 26.10.02 № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" зависит от балансовой стоимости активов должника.

Федеральный арбитражный суд ВВО в постановлениях от 13.08.13 по делу № А11-12698/2011 и от 03.10.12 по делу

Существует спорный момент касательно экономической природы ОНА при определении размера вознаграждения арбитражного управляющего

№ А79-1190/2011 указал, что отражение в бухгалтерском балансе ОНА используется с целью исчисления налога на прибыль и не представляет собой физический показатель активов должника. В таком случае ОНА подлежат исключению из стоимости его активов. Аналогичную точку зрения можно найти в постановлениях ФАС ЦО от 09.04.14 по делу № А62-5383/12, ФАС УО от 29.11.11 по делу № А71-7311/2010.

Правда, существует и противоположная позиция (постановления ФАС УО от 24.10.11 по делу № А76-15526/2009, 18-го ААС от 06.07.11 по делу № А76-7331/2010).

Возвращаясь к учетным потребностям СМП, все же следует признать целесообразность п. 2 ПБУ 18/02. Бухгалтерский учет должен стремиться к достоверности и добросовестности с учетом принципа рациональности. В случае малых предприятий искажение бухгалтерской отчетности в связи с отказом от применения ПБУ 18/02, с одной стороны, часто незначительное, т. е. неспособное повлиять на мнение пользователей. С другой стороны, подобная учетная "льгота" позволит сэкономить на бухгалтерии. Минфин России в письме от 14.11.06 № 07-05-06/269 по этому поводу также обращает внимание на необходимость рационального учета при формировании учетной политики.

Отметим, что при специальных налоговых режимах ПБУ 18/02 неприменимо, а именно, их чаще всего применяют СМП (письма Минфина России от 14.07.03 № 16-00-14/220, 29.12.04 № 03-03-02-04/1/111, 25.06.08 № 07-05-09/3). Соответственно, учет разниц организацией, например, на УСН будет рассматриваться компетентным внешним пользователем бухгалтерской отчетности как нарушение правил учета, что, однако является далеко не очевидным с позиции приоритета эконо-

мического содержания над юридической формой.

В сложившейся ситуации главному бухгалтеру СМП, который вправе отказаться от применения ПБУ 18/02, необходимо:

- оценить потенциальное искажение отчетности в связи с отказом от применения ПБУ 18/02;
- сравнить пользу от информации о постоянных и временных разницах с затратами на ведение соответствующего учета;
- принять решение при наличии соответствующих полномочий или согласовать применение ПБУ 18/02 или отказ от него с уполномоченным на то лицом;
- подробно раскрыть информацию о применяемых способах учета в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах.

Подводя итог, можно сделать вывод, что разрешение неопределенности, связанной с применением субъектом малого предпринимательства ПБУ 18/02, допустимо рассматривать в качестве предмета профессионального суждения квалифицированного бухгалтера как на уровне формирования учетной политики, так и на уровне подготовки финансовой отчетности ■

Литература

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс": [Электронный ресурс] / Компания "КонсультантПлюс".
2. О несостоятельности (банкротстве): Федеральный закон от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс": [Электронный ресурс] / Компания "КонсультантПлюс".
3. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс": [Электронный ресурс] / Компания "КонсультантПлюс".
4. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс": [Электронный ресурс] / Компания "КонсультантПлюс".
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 "Налог на прибыль": приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс": [Электронный ресурс] / Компания "КонсультантПлюс".
6. Масленникова Л. А. ПБУ 18/02: опробуем на "упрощенке" // Упрощенка. — 2005. — № 2 // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс": [Электронный ресурс] / Компания "КонсультантПлюс".
7. Тимохин А. М. Еще раз о доходах, расходах, налоге на прибыль и правилах ПБУ 18/02 // Вестник Таганрогского института управления и экономики. — 2010. — № 2. — С. 12–20.