

УДК 657.1

Поправко Инна Викторовна

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,
Воронежский государственный университет
ipopravko@mail.ru

Inna V. Popravko

candidate of economics, associate professor of the department of accounting,
Voronezh State University
ipopravko@mail.ru

**ИЗМЕНЕНИЯ В ПРАВИЛАХ ОТРАЖЕНИЯ РАЗНИЦ МЕЖДУ
БУХГАЛТЕРСКИМ И НАЛОГОВЫМ УЧЕТОМ В СВЯЗИ С
ПРИНЯТИЕМ НОВОЙ РЕДАКЦИИ ПБУ 18/2**

**CHANGES IN THE RULES OF REFLECTION OF THE DIFFERENCE
BETWEEN THE ACCOUNTING AND TAX IN CONNECTION WITH THE
ACCEPTANCE OF THE NEW EDITION OF PBU 18/2**

***Аннотация.** Тенденция к гармонизации российских и международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности выражается в изменениях, вносимых в национальное законодательство. В статье дается сравнительная характеристика действующей редакции ПБУ 18/2 и вступающей в силу с 1 января 2020 года. Проводится анализ положения в части состава и структуры постоянных и временных разниц, налоговых доходов, расходов, обязательств и активов. В связи с этим даются рекомендации по отражению возникающих при этом фактов хозяйственной жизни организации в бухгалтерском учете и их раскрытия в финансовой отчетности.*

***Ключевые слова:** постоянные разницы, временные разницы, постоянные налоговые доходы, постоянные налоговые расходы, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, ПБУ 18/2, консолидированные группы налогоплательщиков.*

***Abstract.** The trend towards harmonization of Russian and international accounting standards and financial statements is reflected in changes in national legislation. The article gives a comparative description of the current edition of PBU 18/2 and coming into force on January 1, 2020. The situation is analyzed in terms of the composition and structure of permanent and temporary differences, tax revenues, expenses, liabilities and assets. In this regard, recommendations are made on how to reflect the facts of the economic life of the organization arising in this process in accounting and their disclosure in the financial statements.*

***Keywords:** permanent differences, temporary differences, permanent tax revenues, fixed tax expenses, deferred tax assets, deferred tax liabilities, PBU 18/2, consolidated groups of taxpayers*

Различия в законодательной базе бухгалтерского и налогового учета являются причиной расхождений в оценке и признании фактов хозяйственной жизни организации, в результате чего возникает потребность в обосновании различий между налогом на прибыль, рассчитанным в соответствии с каждым видом учета. В обеспечение такой потребности используется ПБУ 18/2 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [1].

Сближение российских и международных стандартов бухгалтерского учета обусловило принятие новой редакции ПБУ 18/2 [1], утвержденной Приказом Минфина России от 20.11.2018 N 236н [2], вступающей в силу, начиная с 1 января 2020 года. В указанную редакцию вносятся изменения, аналогичные некоторым положениям МСФО 12 «Налоги на прибыль» [3], способствующие гармонизации национальных учетных процессов с мировыми.

Изменения в новой редакции ПБУ 18/2, в первую очередь, коснулись понятийного аппарата. В частности, были исключены термины «постоянные налоговые активы» и «обязательства», вместо них введены понятия «постоянные налоговые доходы» и «расходы», что соответствует нормам МСФО 12 и является положительным моментом новой редакции [4]. Формула расчета показателей, при этом, сохраняется и соответствует сумме постоянных разниц, умноженных на ставку налога на прибыль.

Следует отметить, что в новой редакции существенным корректировкам был подвергнут состав временных разниц, некоторые из которых были укрупнены, а другие уточнены и расширены. Это оказало положительное влияние на повышение уровня определенности в отнесении тех или иных операций к различным категориям разниц. В целом, к временным разницам, возникающим в результате расхождений между периодами признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете, прибавились результаты операций, не учитываемые с точки зрения бухгалтерского финансового результата, но включаемые в налоговую базу по налогу на прибыль в других отчетных периодах.

Особое внимание уделяется консолидированным группам налогоплательщиков (КГН), которым в новой редакции ПБУ 18/2 посвящены отдельные положения, регламентирующие порядок учета разниц у участников такой группы.

Наконец, в новой редакции положения разъясняется необходимость раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об отложенном налоге на прибыль и других величинах, объясняющих расхождения между финансовым результатом до налогообложения и доходами и расходами по налогу на прибыль, также детализируется состав такой информации.

Таким образом, в соответствии с новой редакцией ПБУ 18/2 разницы по-прежнему подразделяются на постоянные и временные, однако, постоянные разницы приводят к образованию постоянных налоговых доходов и расходов. При этом расходы являются суммой налога, приводящей к увеличению налога

на прибыль, а доходы – к уменьшению. Исходя из изменения понятий, но сохранения сути величин можно сделать вывод о том, что постоянный налоговый расход следует отражать в бухгалтерском учете по дебету 99 счета и кредиту 68 счета, а доход обратной записью – по дебету 68 счета и кредиту 99 счета [5].

Поскольку состав временных разниц в новой редакции ПБУ 18/2 расширен, то теперь к ним относятся:

- доходы и расходы, имеющие разные периоды признания в бухгалтерском и налоговом учете, учитываемые при формировании финансового результата;
- операции, учитываемые с точки зрения налогообложения в других периодах и не признаваемые в бухгалтерском учете при определении финансового результата (примером такой разницы может быть часть убытка в налоговом учете, перенесенная на будущее) [1].

Временные разницы с точки зрения ПБУ 18/2 подразделяются на два вида: вычитаемые и налогооблагаемые. Как и ранее, результатом вычитаемых разниц является образование отложенного налогового актива, а налогооблагаемых – отложенного налогового обязательства.

Несмотря на существенное расширение состава временных разниц, как с количественной, так и с качественной точки зрения, их экономическая суть осталась прежней, откуда можно сделать вывод о возможности сохранения порядка отражения связанных с ними операций на счетах бухгалтерского учета. Напомним, что ранее отложенные налоговые активы отражались по дебету 09 счета и кредиту 68 счета, а отложенные налоговые обязательства по дебету 68 счета и кредиту 77 счета. Списание актива или обязательства, в результате отражения которого образовался отложенный налоговый актив, приводит к списанию последнего и выполнению записи по дебету 99 счета и кредиту 09 счета. При отражении операций списания отложенного налогового обязательства применяется следующая корреспонденция счетов: дебет 77 счета, кредит 99 счета [8].

Редакция ПБУ 18/2, вступающая в силу с 2020 года, вводит новые понятия, подлежащие раскрытию в отчете о финансовых результатах:

- доход по налогу на прибыль;
- расход по налогу на прибыль.

В связи с этим некоторые показатели отчета о финансовых результатах претерпевают изменения, в частности предусматривается разбивка дохода и расхода по налогу на прибыль на две категории:

- отложенный налог;
- текущий налог.

При этом данный показатель уменьшает прибыль (убыток) до налогообложения.

Налог по операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль или убыток, следует отражать в отчете о финансовых результатах в качестве показателя, уменьшающего или увеличивающего чистую прибыль или убыток.

Следует отметить, что обособленно в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации раскрывается разница между суммой текущего налога, исчисленного участником КГН, и суммой, причитающейся с участника (участнику) исходя из условий договора о КГН.

Таким образом, можно отметить следующие существенные изменения в новой редакции ПБУ 18/2:

- исключаются понятия постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств, вместо них вводятся термины постоянный налоговый расход и постоянный налоговый доход;
- уточняется понятие временных разниц;
- расширяется состав временных разниц, в том числе вводится новый тип;
- в целях раскрытия информации в отчетности вводятся новые показатели доход по налогу на прибыль и расход по налогу на прибыль;
- принимаются положения, касающиеся участников консолидированной группы налогоплательщиков, и устанавливается порядок учета разниц в рамках КГН;
- определяется порядок заполнения новых показателей в бухгалтерской отчетности;
- уточняется состав сведений, подлежащих раскрытию в отчетности.

В результате можно сделать вывод о том, что перечисленные изменения способствуют повышению прозрачности и достоверности отражения разниц между бухгалтерским и налоговым учетом, раскрытия информации об этом в отчетности. Принятые нововведения приближают национальные учетные стандарты к международным как в части понятийного аппарата, так и учета операций, связанных с отклонениями между оценкой фактов хозяйственной жизни с точки зрения бухгалтерской отчетности и в отношении принятия к расходам или доходам с позиции налога на прибыль.

Литература:

1. *Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н (ред. от 20.11.2018) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02" // СПС КонсультантПлюс*

2. *Приказ Минфина России от 20.11.2018 N 236н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. N 114н" // СПС КонсультантПлюс*

3. *Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 "Налоги на прибыль" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.03.2018) // СПС КонсультантПлюс*

4. *Волкова Ю.Б., Лаврухина Т.А., Недомолкина Я.Н., Поправко И.В., Сапожникова Н.Г., Ткачева М.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Воронежский государственный университет. Воронеж, 2019.*

5. Сапожникова Н.Г., Поправко И.В. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету: учебное пособие // Н.Г. Сапожникова., Поправко И.В. — М.: КНОРУС, 2016.

6. Терц Н. ПБУ 18/02 обновили // Практическая бухгалтерия. 2019. N 1. С. 71 - 73.

7. Как с 1 января 2020 г. применять ПБУ 18/02 при возникновении постоянных и временных разниц / Подготовлен специалистами АО "Консультант Плюс" // СПС КонсультантПлюс. 2019.

8. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" // СПС КонсультантПлюс

Literature:

1. Order of the Ministry of Finance of Russia dated 11.19.2002 N 114n (as amended on 11.20.2018) "On the approval of the Accounting Regulations" Accounting for income tax calculations of organizations PBU 18/02" // RLS Consultant Plus

2. Order of the Ministry of Finance of Russia dated 11/20/2018 N 236n "On Amendments to the Provision on Accounting" Accounting for income tax settlements of organizations "PBU 18/02, approved by order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated November 19, 2002 N 114n" // RLS Consultant Plus

3. International Financial Reporting Standard (IAS) 12 "Profit Taxes" (entered into force in the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated 12.28.2015 N 217n) (ed. 03/27/2018) // RLS ConsultantPlus

4. Volkova Yu.B., Lavrukhina T.A., Nedomolkina Ya.N., Popravko I.V., Sapozhnikova N.G., Tkacheva M.V. International Financial Reporting Standards: a textbook / Voronezh State University. Voronezh, 2019.

5. Sapozhnikova N.G., Popravko I.V. Accounting laboratory workshop: study guide // N.G. Sapozhnikova., Popravko I.V. - М.: КНОРУС, 2016.

6. Terts N. PBU 18/02 updated // Practical accounting. 2019. N 1. P. 71 - 73.

7. As from January 1, 2020, to apply PBU 18/02 in case of occurrence of permanent and temporary differences / Prepared by the specialists of RLS Consultant Plus // RLS Consultant Plus. 2019.

8. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 31.10.2000 N 94n (as amended on 08.11.2010) "On approval of the chart of accounts of financial accounting and financial activities of organizations and instructions for its use" // RLS Consultant Plus