

**Бухгалтерский учет,  
анализ и аудит**

д-р экон. наук, профессор  
**И.А. Слабинская,**  
магистрант  
**А.А. Брадарская**  
Белгородский государственный  
технологический университет  
им. В.Г. Шухова

**ИЗМЕНЕНИЯ В ПБУ 18/02, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК УЧЁТА  
НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ И ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ  
ПРОГРАММНОГО ПРОДУКТА**

Первостепенной задачей коммерческого предприятия является своевременный и точный расчёт с бюджетом по налогам и сбором, в частности и по налогу на прибыль.

При достижении данной задачи необходимо наладить организованный аналитический учет, который в свою очередь позволит проводить достоверный анализ финансового состояния предприятия. Именно на данном анализе производится контроль и планирование всей деятельности предприятия.

В 2020 году применяется новая редакция ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». В связи с указанными изменениями в отчете о финансовых результатах уточнены наименование и состав показателей, раскрывающих величину второго по величине налога в бюджете РФ (после НДС) - налога на прибыль. Закрепив решение в учётной политике, организации могут применить новые правила в отчетности за 2019 г.

Рассмотрим более подробно изменения положения.

Новая редакция ПБУ 18/02 позволяет пояснить руководителю (владельцу), как начисленный налог по итогам текущего периода скажется на будущих периодах. Такое влияние вызвано тем, что из-за особенностей налогового законодательства доля налога в прибыли может существенно варьироваться из года в год и часто зависит от того, как налог был уплачен в предыдущие периоды. Поэтому ведущим пользователем информации, полученной с помощью ПБУ, теперь будет не контролирующий орган, а собственник организации. При этом Министерством Финансов РФ сокращена возможность использования положения в роли «помощника» для расчета налога.

Главная цель новой редакции нормативного документа – определить порядок учета налога на прибыль. Этот стандарт помогает организации учитывать последствия:

- возмещения стоимости активов в будущем, которые оценены в отчете о финансовом положении организации;
- событий текущего периода, расцененных в отчетности организации (IAS 12 «Налоги на прибыль», приказ МинФина от 28.12.2015 № 217н).

Налог на прибыль рассчитывается в соответствии с нормами налогового законодательства (согласно НК РФ), а не бухгалтерского. Согласно ПБУ 18/02, рассчитанная сумма налога – свершившийся факт. Однако, оперируя его значением можно показать инвесторам последствия уплаты налога, поскольку они ожидают определенную прибыль от предприятия с учетом налога. Если откладывать налог, то его сумма в будущем может стать сюрпризом.

Изучим пример, наглядно иллюстрирующий возможность использования ПБУ 18/02, как «модулятор» предполагаемой ситуации.

Предприятие приобрело основное средство в 2020 году, с помощью которого в течение трех лет рассчитывает получить финансовую выгоду. Результатом деятельности организации за эти три года будет доход за вычетом стоимости основного средства, амортизированной на три года. Ссылаясь на НК РФ, срок амортизации может быть 10 лет. Таким образом, в первый год деятельности налогооблагаемая прибыль будет существенно больше полученного дохода и налог с него «отщипнёт» большую часть. Инвестор может решить, что и через три года на налоги будет уходить половина прибыли. Однако за счет амортизации налогооблагаемая прибыль будет меньше и налогов придется платить меньше – о чем стоит заранее знать руководителю (собственнику) предприятия. В ПБУ 18/02 есть инструменты, чтобы учесть такие нюансы.

Поэтому ключевое понятие ПБУ 18/02 – отложенный налог. Сумму налога на прибыль, можно условно разбить на части, относящиеся к текущему году и к будущим годам. Отложенный налог на прибыль – это сумма, которая влияет на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 9 ПБУ 18/02). Отложенный налоговый актив (ОНА) отражает возможность заплатить меньшую долю налога в будущем (п. 14 ПБУ 18/02).

В том периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, признаются отложенные налоговые обязательства (ОНО). ОНО – это та часть отложенного налога, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в будущем (п. 15 ПБУ 18/02). Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на

отдельном синтетическом счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Выделим фундаментальные аспекты новой редакции положения по бухгалтерскому учёту 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»:

- из сферы действия ПБУ 18/02 исключаются организации государственного сектора;

- уточняется порядок определения временных и постоянных разниц (ВР/ПР);

- по некоторым видам разниц устраняется неопределенность, к каким видам их относить – временным или постоянным;

- фиксируется порядок определения расхода (дохода) по налогу на прибыль, который формируется из отложенного и текущего налога. Текущий налог на прибыль – это налог, определяемый по данным налогового учета. Отложенный налог на прибыль определяется как «дельта» ( $\Delta$ , разница) отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств (ОНО), за исключением итогов операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток);

- уточняется нормативная лексика: «постоянный налоговый актив» (ПНА) заменяет термин «постоянный налоговый доход» (ПНД), а «постоянное налоговое обязательство» (ПНО) заменено на «постоянный налоговый расход» (ПНР). При всем этом определения данных понятий остаются прежними.

Согласно требованиям, предусмотренным Приказом Минфина РФ № 236н, расчета показателей по ПБУ 18/02 можно произвести как балансовым методом, так и методом отсрочки. При этом нормативный акт не устанавливает ограничения для использования организацией любого из этих способов по своему выбору.

Также, в положении трактуются упрощения расчётов. Для расчета отложенного налога достаточно данных бухгалтерского и налогового учета. Временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения (п. 8 ПБУ 18/02 в редакции Приказа № 236н).

Рекомендация БМЦ (бухгалтерского методологического центра) предлагает отражать суммы текущего и отложенного налога на прибыль на отдельных субсчетах счета 99 «Прибыли и убытки». При этом суммы постоянного налогового расхода (дохода) отражать на счете 99 не требуется. Следование рекомендации БМЦ также позволяет отказаться от детального учета ПР и ВР.

Рассмотрим возможности программного обеспечения для расчёта налога на прибыль.

Фирма «1С» решила поддержать вариант балансового метода, при этом существующие в программе варианты применения ПБУ 18/02 остаются. В 2020 г. в настройках учетной политики «1С: Бухгалтерии 8» на выбор предоставлены варианты учета расчетов по налогу на прибыль организаций:

- Не ведется;
- Ведется балансовым методом;
- Ведется балансовым методом с отражением постоянных и временных разниц;
- Ведется затратным методом (методом отсрочки).

Рассчитывая налог на прибыль по данным налогового учета рассчитывается сумма текущего налога на прибыль, в то время как при расчёте отложенного налога по каждому виду обязательств либо активов определяются временные разницы, т.е. разницы между балансовой и налоговой стоимостью на отчетную дату.

Текущий и отложенный налоги соответствуют показателям, раскрывающим величину налога на прибыль в отчете о финансовых результатах. После же рассчитываются суммы отложенного налога на отчетную дату путём умножения сальдо временных разниц по виду актива (обязательства) и текущей ставки налога. При этом бухгалтерские записи формируются исходя из сравнения отложенного налога, рассчитанного на отчетную дату и отложенного налога, рассчитанного на начало года.

Порядок отражения операций по начислению налога на прибыль организаций зависит от того применяет ли организация положение по бухгалтерскому учету «Учёт расчётов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02). Программа это определяет по тому, установлен или нет соответствующий параметр учётной политики бухгалтерского учёта.

Если в учетной политике установлен флажок «Применяется ПБУ 18/02», то перед составлением налоговой декларации следует воспользоваться отчётом «Анализ учёта по налогу на прибыль». Данный отчёт позволяет проверить, корректно ли отражены все операции в системе налогового учёта, и в случае обнаружения ошибок выявить их причину.

В отчёте показываются результаты аналитического анализа состояния налогового учёта, выполненного методом сопоставления данных бухгалтерского учёта, налогового учёта и разницу между ними, с группировкой данных по экономическому содержанию.

Отличительной особенностью отчёта является представление данных анализа в виде графических схем – совокупности взаимосвязанных блоков, каждый из которых показывает учётные данные стоимости активов, обязательств, доходов, расходов одинакового экономического содержания

по составляющим. Если данные всех видов учёта «в блоке» согласованы между собой, то выполняется правило:

$$\text{БУ} = \text{НУ} + \text{ПР} + \text{ВР}.$$

Если это условие не выполняется, то соответствующий блок в графической схеме обводится красной рамкой, сигнализирующей о наличии ошибки (т.е. невыполнении условия). Задача пользователя состоит в том, чтобы понять причину и устранить её. Для решения этой задачи в отчёте предусмотрены режимы навигации по графической схеме и расшифровки данных.

Как показывает практика, основным источником ошибок в данных налогового учёта, а также в расчётах по налогу на прибыль являются ручные операции. Пользователям программы действительно приходится отдельные операции регистрировать вручную с помощью документа «Операция», например, результаты переоценки основных средств. При этом требуется самостоятельно принимать решение, как конкретная операция отражается в налоговом учёте по налогу на прибыль, а также, если, они имеют место, как отразить возникающие разницы в оценке принимаемого к учёту расхода (дохода, актива или обязательства). При недостаточном опыте ведения налогового учёта в программе это может привести к неверному отражению операции одновременно в бухгалтерском учёте, в налоговом учёте и для целей ПБУ 18/02. Так же стоит обратить внимание, что переходить к следующему этапу подготовки к составлению декларации можно лишь после того, как отчёт покажет отсутствие расхождений в суммах налога на прибыль по данным налогового учёта и в бухгалтерском учёте (рис. 1).

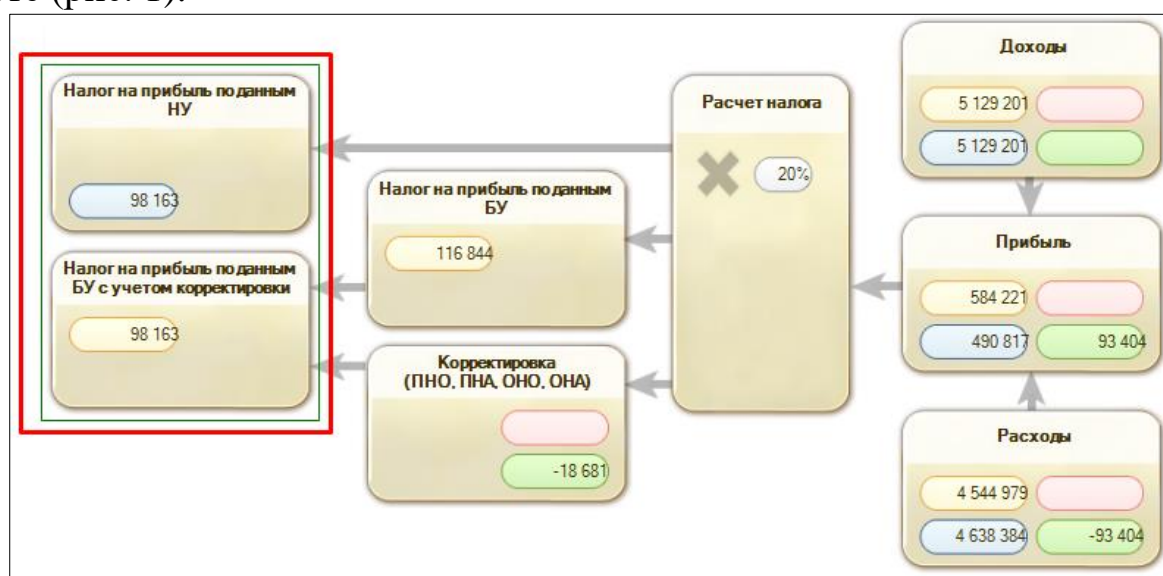


Рис.1. Результат расчёта налога на прибыль в программе 1С: Бухгалтерия

Резюмируя вышесказанное, стоит отметить, что проанализированные изменения помогут верно, и точно отнести расходы к отчётному периоду. Так же налогоплательщику стоит внимательнее отнестись к ведению аналитического учёта и проведению ручных операций, ведь как показывает практика, именно по этой причине при расчёте налога на прибыль отчёт-помощник «Анализ учёта по налогу на прибыль» указывает на ошибки.

#### Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 02.11.2013).
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 23.07.2013).
3. Балихина Н.В. Финансы и налогообложение организаций: Учебник. / Н.В. Балихина, М.Е. Косов. М.: ЮНИТИ, 2018. 468 с.
4. Маницкая Е.А. Изменения ПБУ 18/02 // Прогрессивный бухгалтер. 2020. № 2.
5. Слабинская И.А. Налоговая система России: структура, принципы построения и виды налогов и сборов // Белгородский экономический вестник. 2013. № 4 (72). С. 39–52.
6. Харитоновна С. А. Практический годовой отчёт за 2019 год от фирмы «1С». Практическое пособие. М: «1С\_Пабблишинг», 2019. 874 с.
7. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс], URL: <http://www.nalog.ru> (Дата обращения: 15.05.2020).

Рекомендовано кафедрой  
бухгалтерского учета  
и аудита БГТУ

д-р экон. наук, профессор  
**И.А. Слабинская,**  
магистрант  
**С.Ю. Лысакова**  
Белгородский государственный  
технологический университет  
им. В.Г. Шухова

#### **АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

В настоящее время учет расчетов с персоналом по оплате труда является ответственным и самым распространенным видом расчетов с физиче-