

Замечания и предложения по проекту изменений, которые вносятся в Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02

№ п/п	Абзац, подпункт, пункт, раздел проекта	Содержание замечания (предлагаемая редакция)	Обоснование
1.	1. В пункте 14: а) четвертый абзац изложить в следующей редакции: «Величина отложенных налоговых активов на конец отчетного периода равняется произведению вычитаемых временных разниц на конец отчетного периода на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, которая будет применяться в периоде погашения отложенного налогового актива. ...»	Предлагаемая поправка создает противоречие с первым предложением пункта 8, поэтому должна сопровождаться изменениями в пункт 8, из которого следует удалить первое предложение, изложив пункт 8 в следующей редакции: «Для целей Положения под временной разницей понимается разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения.». В противном случае первое предложения четвертого абзаца пункта 14 должно остаться в прежней редакции.	Первое предложение пункта 8 определяет временные разницы как 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. Такое определение временных разниц делает невозможным определение отложенного налогового актива в порядке, предлагаемом в изменениях в пункт 14. Никакие разницы, возникающие в доходах и расходах невозможно умножить на какие-либо налоговые ставки таким образом, чтобы в результате получилась требуемая величина отложенного налогового актива. В этой связи временная разница как понятие должна определяться как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения. Без изменений определения временных разниц в пункте 8 текущая редакция первого предложения четвертого абзаца пункта 14 представляется более корректной, чем предложенная, поскольку на основе временных разниц, как они определены в пункте 8 может рассчитываться <u>изменение</u> величины отложенных налоговых активов в отчетном периоде (как в текущей редакции), а не величина отложенных налоговых активов на конец отчетного периода (как в предложенной).
2.	1. В пункте 14: а) четвертый абзац изложить в следующей редакции: «... Признание (изменение) величины отложенных налоговых активов относится на счет учета прибылей и убытков или счета капитала в зависимости от того, как учитываются изменения стоимости соответствующих активов или обязательств».	Не удалять имеющееся второе предложение четвертого абзаца пункта 14. Новое предложение в предлагаемой редакции не добавлять. Если добавлять, то в следующей редакции и только при условии отказа от дополнения Стандарта пунктом 18.1 (см. замечание 8): «Признание (изменение) отложенных налоговых активов относится на совокупный финансовый результат в составе прибыли (убытка) или без включения в прибыль (убыток) либо на результаты операций с собственниками (акционерами, участниками, учредителями) сообразно тому, куда относятся изменения стоимости соответствующих активов или обязательств». При этом в целях единообразия формулировок в имеющейся редакции второго предложения (которое не должно удаляться) слова «на счет учета прибыли	Текущая редакция регулирует порядок учёта в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Предлагаемая вместо этого новая редакция данный вопрос не регулирует. В результате образуется правовой вакуум. Для отказа от регулирования порядка учёта в указанном случае нет оснований, поэтому второе предложение данного абзаца должно в любом случае сохраниться. Что касается предлагаемого нововведения, то используемая в нём фраза «на счет учета прибылей и убытков или счета капитала» – лишена смысла, поскольку прибыли и убытки представляют собой обороты статей капитала за отчетный период (см. второй абзац пункта 38 ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»). Отнесение какой-либо суммы на счет учета прибылей и убытков автоматически означает отнесение этой суммы на счет капитала, поскольку прибыли и убытки представляют собой изменения капитала за период, так же как суммы, включаемые в совокупный финансовый результат без включения в прибыль (убыток), тоже представляет собой изменения капитала за период. В рассматриваемом контексте также лишена смысла фраза «в зависимости от того, как учитываются изменения стоимости соответствующих активов или обязательств», поскольку в соответствии с пунктом 24 ФСБУ 4/2023 в бухгалтерском балансе итоговый показатель Актива должен быть равен итоговому показателю Пассива. Из этого требования следует, что ЛЮБОЕ изменение стоимости ЛЮБОГО актива или обязательства (в части, не уравновешиваемой изменением стоимости другого актива или обязательства) ДОЛЖНО относиться <u>на счета капитала</u> , вне зависимости от того, включается ли это изменение в прибыль (убыток) или включается в совокупный финансовый результат без включения в прибыль (убыток),

		и убытков» лучше заменить словами «на прибыль (убыток)».	либо является следствием операций с собственниками (акционерами, участниками, учредителями) и поэтому не включается в совокупный финансовый результат. В случае если цель нововведения – уточнить, на какой вид изменений капитала должно относиться признание (изменение) отложенных налоговых активов, то об этом прямо должно говориться в данной норме (см. предлагаемую редакцию). Имеющаяся редакция второго предложения при этом корректируется для единообразия формулировок (см. предлагаемую редакцию). Однако в этом случае возникает избыточное дублирование одинаковых по смыслу положений в связи с предлагаемым включением Стандарт нового пункта 18.1 (см. замечание 8). Поэтому необходимо выбрать, включать ли это положение в пункты 14 и 15 либо в новый пункт 18.1.
3.	1. В пункте 14: ... б) в восьмом абзаце пункта 14 слова «составила 24 процента» заменить словами «в периоде погашения отложенного налогового актива составит 24 процента»; в) в двенадцатом абзаце пункта 14 слова «20 000 руб. (40 000 руб. - 20 000 руб.)» заменить словами «20 000 руб. (40 000 руб. - 20 000 руб.) или (100 000 руб. - 80 000 руб.)»; г) в тринадцатом абзаце пункта 14 слова «Отложенный налоговый актив при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2003 год» заменить словами «Отложенный налоговый актив на 31 декабря 2003 года».	Удалить из пункта 14 весь пример (абзацы начиная с шестого и до конца) как ошибочный и вводящий в заблуждение.	Пример содержит ряд грубых ошибок и неверных утверждений. В частности, разница <u>при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2003 год</u> является налогооблагаемой, а не вычитаемой, как утверждается в примере. Эта разница привела к тому, что организация должна заплатить дополнительный налог на прибыль за 2003 год в размере 4.800 руб. (20.000 x 24%). Расходы для целей бухгалтерского учёта в 2003 году составили 40.000 руб., но из них лишь 20.000 руб. принимаются для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль за 2003 год. Соответственно налогооблагаемая база за 2003 год на 20.000 руб. больше, чем бухгалтерская прибыль, и поэтому организация должна уплатить с этой налогооблагаемой разницы дополнительный налог. Эти 20.000 руб. являются основой для расчёта <u>дополнительного налога к уплате</u> за 2003 год, но <u>не являются основой</u> для расчёта отложенного налогового актива на 31 декабря 2003 года. Основой для расчёта отложенного налогового актива на 31 декабря 2003 года является разница в стоимости основного средства на эту дату (100.000 – 80.000) и только она, а не разница в расходах. Эта разница в стоимости основного средства действительно является вычитаемой, но она никак не соотносится с фразой «при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2003 год». Применяющие ПБУ лица вводятся в заблуждение величиной 20.000 руб., которая из-за совпадения может быть получена как 100.000 – 80.000, так и 40.000 – 20.000. Это совпадение искусственное и представляет собой ни что иное, как «подгонку под ответ» с помощью двух некорректных приёмов: 1) презумпция входящих нулевых данных; 2) подмена знака. Условие о нулевых входящих данных не имеет отношения к реальности и лишает пример всякой практической полезности. Вычитание из суммы для целей бухгалтерского учета суммы для целей определения налогооблагаемой базы привело к неверному результату. Если корректно расставить уменьшаемое и вычитаемое, то 20.000 – 40.000 = –20.000, из чего сразу видно, что данная разница является налогооблагаемой, а не вычитаемой. Отмеченные выше огрехи легко обнаруживаются, если продолжить пример и попытаться посчитать показатели за следующие годы. Так, исходя из условий примера сумма начисленной амортизации за 2004 год должна составить для целей бухгалтерского учета 32.000 руб., а для целей определения налогооблагаемой базы – 24.000 руб. Разница между этими величинами при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2004 год в размере 8.000 руб. снова является налогооблагаемой. Организация должна заплатить дополнительный налог на прибыль за 2004 год в размере 1.920 руб. (8.000 x 24%). При этом балансовая стоимость объекта основного средства на 31 декабря 2004 года для целей бухгалтерского учета составит 48 000 руб., а для целей определения налогооблагаемой базы – 76 000 руб. Разница между этими величинами 28.000 руб. – это вычитаемая временная разница в стоимости актива на 31 декабря 2004 года. В данном случае она уже не равна налогооблагаемой

			временной разнице в признанных за 2004 год расходах, и поэтому ошибка примера видна наглядно. Бухгалтер может получить величину отложенного налогового актива на 31 декабря 2004 года, умножив 28.000 руб на 24%. Она составит 6.720 руб. Но бухгалтер не сможет получить эту же величину на основе временной разницы 8.000 руб., на какую бы ставку он ни умножал эту величину. Дальнейшие расчеты для 2005, 2006, 2007 и 2008 годов ещё более наглядно обнажат ошибки примера. Если пытаться привезти этот пример в нормальный вид, то нужно отказаться от расчёта показателей за 2003 год поскольку условие о нулевых входящих данных делает пример не репрезентативным и создает путаницу в квалификации возникающих разниц. Нужно сделать расчёты для всех следующих лет, тогда в примере будет хоть какой-то смысл, и тогда сама математика вынудит корректировать формулировки и квалифицировать разницы надлежащим образом. Однако это задача представляется избыточной, так как пример в приложении к Стандарту уже достаточным образом иллюстрирует вопросы применения Стандарта, в том числе пункта 14.
4.	2. В пункте 15: а) третий абзац изложить в следующей редакции: «Величина отложенных налоговых обязательств на конец отчетного периода равняется произведению налогооблагаемых временных разниц на конец отчетного периода на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, которая будет применяться в периоде погашения отложенного налогового обязательства. ...»	Предлагаемая поправка создаст противоречие с первым предложением пункта 8, поэтому может вноситься только вместе с изменениями в пункт 8, из которого следует удалить первое предложение, изложив пункт 8 в следующей редакции: «Для целей Положения под временной разницей понимается разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения.». В противном случае первое предложения третьего абзаца пункта 15 должно остаться в прежней редакции.	Первое предложение пункта 8 определяет временные разницы как 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. Такое определение временных разниц делает невозможным расчет отложенного налогового обязательства в порядке, предлагаемом в изменениях в пункт 15. Никакие разницы, возникающие в доходах и расходах невозможно умножить на какие-либо налоговые ставки таким образом, чтобы в результате получилась требуемая величина отложенного налогового обязательства. В этой связи временная разница как понятие должна определяться как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения. Без изменений определения временных разниц в пункте 8 текущая редакция первого предложения третьего абзаца пункта 15 представляется более корректной, чем предложенная, поскольку на основе временных разниц, как они определены в пункте 8 может рассчитываться <u>изменение величины отложенных налоговых обязательств в отчетном периоде</u> (как в текущей редакции), а не величина отложенных налоговых обязательств на конец отчетного периода (как в предложенной).
5.	2. В пункте 15: а) третий абзац изложить в следующей редакции: «... Признание (изменение) величины отложенных налоговых обязательств относится на счет учета прибылей и убытков или счета капитала в зависимости от того, как учитываются изменения стоимости соответствующих активов или обязательств»;	Не удалять имеющееся второе предложение третьего абзаца пункта 15. Новое предложение в предлагаемой редакции не добавлять. Если добавлять, то в следующей редакции и только при условии отказа от дополнения Стандарта пунктом 18.1 (см. замечание 8): «Признание (изменение) отложенных налоговых обязательств относится на совокупный финансовый результат в составе прибыли (убытка) или без включения в прибыль (убыток) либо на результаты операций с собственниками (акционерами, участниками, учредителями) сообразно тому, куда относятся изменения стоимости	Текущая редакция регулирует порядок учёта в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Предлагаемая вместо этого новая редакция данный вопрос не регулирует. В результате образуется правовой вакуум. Для отказа от регулирования порядка учёта в указанном случае нет оснований, поэтому второе предложение данного абзаца должно в любом случае сохраниться. Что касается предлагаемого нововведения, то используемая в нём фраза «на счет учета прибылей и убытков или счета капитала» – лишена смысла, поскольку прибыли и убытки представляют собой обороты статей капитала за отчетный период (см. второй абзац пункта 38 ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»). Отнесение какой-либо суммы на счет учета прибылей и убытков автоматически означает отнесение этой суммы на счет капитала, поскольку прибыли и убытки представляют собой изменения капитала за период, так же как суммы, включаемые в совокупный финансовый результат без включения в прибыль (убыток), тоже представляет собой изменения капитала за период. В рассматриваемом контексте также лишена смысла фраза «в зависимости от того, как учитываются изменения стоимости соответствующих активов или обязательств», поскольку в соответствии с пунктом 24 ФСБУ 4/2023 в бухгалтерском балансе итоговый показатель Актива должен быть равен итоговому показателю Пассива.

		соответствующих активов или обязательств». При этом в целях единообразия формулировок в имеющейся редакции второго предложения (которое не должно удаляться) слова «на счет учета прибыли и убытков» лучше заменить словами «на прибыль (убыток)».	Из этого требования следует, что ЛЮБОЕ изменение стоимости ЛЮБОГО актива или обязательства (в части, не уравниваемой изменением стоимости другого актива или обязательства) ДОЛЖНО относиться на счета капитала, вне зависимости от того, включается ли это изменение в прибыль (убыток) или включается в совокупный финансовый результат без включения в прибыль (убыток), либо является следствием операций с собственниками (акционерами, участниками, учредителями) и поэтому не включается в совокупный финансовый результат. Если цель нововведения – уточнить, на какой вид изменений капитала должно относиться признание (изменение) отложенных налоговых обязательств, то об этом прямо должно говориться в данной норме (см. предлагаемую редакцию). Имеющаяся редакция второго предложения при этом корректируется для единообразия формулировок (см. предлагаемую редакцию). Однако в этом случае возникает избыточное дублирование одинаковых по смыслу положений в связи с предлагаемым включением Стандарт нового пункта 18.1 (см. замечание 8). Поэтому необходимо выбрать, включать ли это положение в пункты 14 и 15 либо в новый пункт 18.1.
6.	2. В пункте 15: ... б) в седьмом абзаце пункта 15 слова «составила 24 процента» заменить словами «в периоде погашения отложенного налогового обязательства составит 24 процента»; в) в одиннадцатом абзаце пункта 15 слова «16 130 руб. (40 130 руб. - 24 000 руб.)» заменить словами «16 130 руб. (40 130 руб. - 24 000 руб.) или (96 000 руб. – 79 870 руб.)»; г) в двенадцатом абзаце пункта 14 слова «Отложенное налоговое обязательство при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2003 год» заменить словами «Отложенное налоговое обязательство на 31 декабря 2003 года».	Удалить из пункта 15 весь пример (абзацы начиная с пятого и до конца) как ошибочный и вводящий в заблуждение.	Пример в пункте 15 содержит аналогичные грубые ошибки и неверные утверждения, что и пример в пункте 14. (см. обоснование к замечанию 3)
7.	3. Добавить пункты 15.1 ... следующего содержания: «15.1. Временные разницы могут образоваться в результате операции, которая приводит к первоначальному признанию одновременно актива и обязательства и на момент ее совершения не влияет как на бухгалтерскую прибыль, так и на налогооблагаемую прибыль (в частности, при первоначальном признании объектов учета аренды арендатором или признании обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательств). При первоначальном признании актива и обязательства в отношении такой операции могут возникнуть равновеликие налогооблагаемые и вычитаемые временные разницы, в этом случае отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства признаются обособленно.».	Пункт 15.1 не добавлять.	Предлагаемое нововведение противоречит пункту 19, которым предоставляется право сальдировать отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы. Добавляемый пункт 15.1 никак не увязывает необходимость обособленного признания отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств с раздельным формированием налоговой базы. На практике (как российской, так и международной) большинство организаций сворачивают суммы, относящиеся к единой налоговой базе, уже на уровне временных разниц а не на уровне отложенных налоговых активов и обязательств. То есть, вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к одной налоговой базе, взаимозачитываются, и только лишь свёрнутый результат умножается на налоговую ставку, в результате чего получается итоговая величина отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства. Это естественный разумный рациональный подход, значительно упрощающий учёт, не снижая при этом никаким образом качество информации, содержащиеся в бухгалтерской (финансовой) отчётности. Установление для экономических субъектов требования обособленного признания отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, относящихся к одной налоговой базе, не имеет под собой оснований и налагает на экономические субъекты ничем не оправданную нагрузку, утяжеляет бухгалтерский учёт бессмысленными процедурами, никак не влияющими на содержащуюся в отчётности информацию.

8. 3. Добавить пункты ... 18.1 следующего содержания: ... «18.1. Изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств относится на счет учета прибылей и убытков, за исключением операций, которые приводят к признанию отложенных налоговых активов или отложенных налоговых обязательств в результате: а) переоценки внеоборотных активов и прочих операций, результаты которых не включаются в чистую прибыль (убыток), но отражаются в составе совокупного финансового результата. Соответствующие изменения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств относятся на счета учета, на которых были отражены указанные операции. Примерами таких операций являются оценка основных средств или нематериальных активов по переоцененной стоимости в порядке, установленном Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 г. N 204н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 15 октября 2020 г., регистрационный N 60399), Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 мая 2022 г. N 86н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 28 июня 2022 г., регистрационный N 69031); курсовые разницы, возникающие в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 ноября 2006 г. N 154н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 17 января 2007 г., регистрационный N 8788).	В предложенной редакции пункт 18.1 не добавлять. Если добавлять, то в следующей редакции и только при условии отказа от дополнения пунктов 14 и 15 (см. замечания 2 и 5): «Признание (изменение) отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств относится на совокупный финансовый результат в составе прибыли (убытка) или без включения в прибыль (убыток) либо на результаты операций с собственниками (акционерами, участниками, учредителями) сообразно тому, куда относятся изменения стоимости соответствующих активов или обязательств».	В предлагаемой редакции данное нововведение противоречит пункту 26 ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», который требует отделять налог на прибыль организаций, относящийся к результатам переоценки внеоборотных активов и прочих операций, не включаемых в чистую прибыль (убыток), от самого результата переоценки внеоборотных активов, не включаемого в чистую прибыль (убыток) и результата прочих операций, не включаемого в чистую прибыль (убыток). Причём данное обособление требуется в составе минимально необходимого перечня статей, что означает неприменимость исключения для незначительной информации в соответствии со вторым абзацем пункта «д» пункта 69 ФСБУ 4/2023. То есть, обособление налога от самих операций требуется в любом случае, в том числе даже тогда, когда речь идёт о незначительной информации. Однако предложенная редакция предусматривает отнесение налога на тот же счёт, на котором отражается сама операция, что означает формирование показателя в чистой сумме за вычетом налога вопреки требованию ФСБУ 4/2023. Кроме того, приведённый в предлагаемой редакции перечень случаев, когда изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств не должно относиться на счет учета прибылей и убытков, неполный, в частности, в нём отсутствуют операции с собственниками (акционерами, участниками, учредителями). Из этого следует, что изменения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств от операций с собственниками должны относиться на счет учета прибылей и убытков что очевидно абсурдно, так как сами результаты от операций с собственниками не только не включаются в прибыль (убыток), но даже не включаются в совокупный финансовый результат. В случае если цель нововведения – уточнить, на какой вид изменений капитала должно относиться изменение отложенных налоговых активов, то об этом прямо должно говориться в данной норме (см. предлагаемую редакцию). Однако в этом случае возникает избыточное дублирование одинаковых по смыслу положений в связи с предлагаемыми нововведениями в пункты 14 и 15 (см. замечания 2 и 5). Поэтому необходимо выбрать, включать ли это положение в пункты 14 и 15 либо в новый пункт 18.1.
---	---	--

9.	3. Добавить пункты ... 18.1 следующего содержания: ... «18.1. Изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств относится на счет учета прибылей и убытков, за исключением операций, которые приводят к признанию отложенных налоговых активов или отложенных налоговых обязательств в результате: ... б) корректировки нераспределенной прибыли на начало отчетного периода, возникающей в результате ретроспективного применения изменений учетной политики в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. N 106н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 27 октября 2008 г., регистрационный N 12522) или ретроспективного исправления ошибки, приводящего к изменению нераспределенной прибыли в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 июня 2010 г. N 63н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 30 июля 2010 г., регистрационный N 18008). Соответствующие изменения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств относятся на счет учета нераспределенной прибыли.»	Независимо от решения по предыдущему замечанию (в части подпункта «а» предлагаемого пункта 18.1) подпункт «б» пункта 18.1 в любом случае не должен добавляться в Стандарт.	Предлагаемый подпункт «б» пункта 18.1 противоречит второму абзацу пункта 15 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», в соответствии с которым при ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и (или) других статей бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату, а также значений <u>связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период</u>, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Поскольку нераспределенная прибыль представляет собой итоговый накопленный результат прибыли (убытка) за периоды, корректировка нераспределенной прибыли на начало отчетного периода складывается как сумма корректировки нераспределенной прибыли на начало предыдущего периода и <u>прибыли (убытка) за предыдущий период</u>. Соответственно, насколько изменились отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства в результате ретроспективного применения учетной политики на начало отчетного периода и на начало сравнительного периода, настолько должен быть изменен отложенный налог на прибыль <u>относимый на прибыль (убыток)</u> сравнительного периода. Кроме того, в результате ретроспективного применения учетной политики изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств может быть связано не с нераспределенной прибылью, а с другими статьями капитала, например, с результатом переоценки внеоборотных активов. В этом случае корректировка должна также затронуть совокупный финансовый результат за сравнительный период, но не в части прибыли убытка, а в части операций, не включаемых в прибыль убыток. То же самое относится к ретроспективному исправлению существенных ошибок в соответствии с ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Корректировки затрагивают как показатель нераспределенной прибыли, так и показатель прибыли (убытка) за период, а также другие показатели отчетности. Помимо указанных противоречий с ПБУ 1/2008 и ПБУ 22/2010 непонятно сама цель предлагаемого нововведения. В случае ретроспективного применения новой учетной политики или ретроспективного исправления ошибок корректировки могут затрагивать любые показатели отчетности, в том числе как на начало отчетного и сравнительного периодов, так и за сравнительный. Алгоритм корректировок общий и одинаков для любых показателей: они должны быть приведены к тем значениям, которые получились бы, если бы новая учетная политика применялась всегда или если бы существенная ошибка не была совершена. В этом смысле отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства ничем не отличаются от других статей бухгалтерского баланса: основных средств, нематериальных активов, запасов, финансовых вложений, дебиторской и кредиторской задолженности, оценочных обязательств и т.д. В другие ФСБУ включаются только переходные положения в связи с введением стандарта, но не существует прецедентов включения специальных положений о том, как должны корректироваться показатели в общем случае ретроспективного применения учетной политики или ретроспективного исправления ошибок. В таких случаях достаточно общих норм в ПБУ 1/2008 и ПБУ 22/2010. Непонятно почему в отношении отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств эти нормы могут оказаться вдруг недостаточными, в этом смысле (порядка корректировок) никакой специфики у отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств по сравнению с другими статьями бухгалтерского баланса не усматривается.
----	--	---	--

10.	4. В приложении: а) слова «ПРАКТИЧЕСКИЙ ПРИМЕР» заменить словами «ПРАКТИЧЕСКИЙ ПРИМЕР 1»;	Предлагаемую поправку не вносить. Оставить имеющийся в Приложении пример как единственный.	см. обоснование к замечанию 13.
11.	4. В приложении: ... б) во втором абзаце слова «Ставка налога на прибыль составила 20 процентов» заменить словами «Ставка налога на прибыль, которую организация «А» будет применять в будущих периодах, составила 20 процентов»;	Оставить прежнюю редакцию, изменение не вносить.	Для показателей примера имеет значение не ставка, которая будет применяться в будущих периодах, а ставка, которая применялась в отчётном периоде, так как пример нацелен прежде всего на иллюстрацию расчёта показателей налогообложения прибыли за отчётный период. Предлагаемое изменение нарушит всю логику примера, взаимосвязь показателей и сделает приведенный расчет не соответствующим условиям примера.
12.	4. В приложении: ... в) добавить пятый абзац следующего содержания: «Все временные разницы связаны с активами и обязательствами, изменение стоимости которых относятся на счет учета прибылей и убытков.».	Абзац не добавлять.	В предлагаемом добавлении не ясно, что подразумевается под «активами и обязательствами, изменение стоимости которых относятся на счет учета прибылей и убытков.» Включение изменений стоимости активов и обязательств в совокупный финансовый результат за период в составе прибыли (убытка) или без включения в прибыль (убыток) определяется конкретными обстоятельствами и не может рассматриваться как свойство актива или обязательства. Так, например, переоценка одного и того же основного средства в разных обстоятельствах может включаться в прибыль (убыток) периода в соответствии с подпунктом «б» пункта 18 или подпунктом «а» пункта 19 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», но также может и отражаться в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток) в соответствии с подпунктом «а» пункта 18 или подпунктом «б» пункта 19 этого ФСБУ. Решение этого вопроса зависит от направления изменений справедливой стоимости и её соотношения с первоначальной стоимостью основного средства, но не является заранее предопределённым исходя из того лишь факта что данный актив относится к группе переоцениваемых основных средств.
13.	4. В приложении: ... г) добавить практический пример 2 следующего содержания: «ПРАКТИЧЕСКИЙ ПРИМЕР 2 РАСЧЕТА ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГОВОГО АКТИВА Базовые данные Организация «Б» за 2023 год признала налоговый убыток в сумме 50 000 рублей. В следующие 3 года организация «Б» планирует полностью использовать эту величину налогового убытка для уменьшения налогооблагаемой прибыли, к которой она будет применять следующие ставки налога на прибыль:	Предлагаемый пример не добавлять.	Условия примера оторваны от реальности и предполагают некую теоретическую ситуацию, которая не может иметь места в условиях действующего налогового законодательства и вряд ли станет возможной когда-либо в будущем с учётом подходов, используемых в налоговом регулировании в РФ, которые делают крайне маловероятными такие изменения Налогового кодекса в будущем, при которых условия примера могли бы реализоваться. Для регулирования налогообложения прибыли в РФ не характерно установление меняющейся из года в год налоговой ставки. В общем случае та налоговая ставка, которая действует сейчас, будет действовать в будущем. Изменение налоговой ставки имеет место тогда, когда вносятся изменения в налоговое законодательство. Например, повышение налоговой ставки с 20 % до 25% имело место в недавних изменениях в Налоговый кодекс. Пример, иллюстрирующий учёт налога на прибыль в условиях таких изменений налогового законодательства был бы несомненно полезным. Но предлагаемый пример, к сожалению, такие вопросы не решает. Вместо этого он решает вопросы учета в нереальной ситуации, когда график ежегодного изменения налоговой ставки на будущее прописан заранее, причём налогоплательщик знает заранее не только все будущие ставки, но и прибыль, которую он будет получать в каждом из будущих периодов. Установление в налоговом законодательстве РФ заранее известного изменения налоговой ставки по налогу на прибыль организаций ограничивается ситуациями, когда для отдельных категорий налогоплательщиков при соблюдении ряда условий на заданный период устанавливается пониженная (или в редких случаях, наоборот, повышенная) налоговая ставка по сравнению с общей; по истечении этого периода будет применяться общая ставка. Такие ситуации имеют узкое применение, из-за чего их вряд ли уместно иллюстрировать в ПБУ примером, предполагающим общее применение. Но предлагаемый пример не применим даже к этим узким ситуациям, поскольку в реальности может идти речь только об ограниченном в течение нескольких ближайших лет применении действующей сейчас пониженной или повышенной ставки,

			после чего будет применяться общая ставка. Условия предлагаемого примера, когда ставка должна меняться в будущем ежегодно, даже теоретически невозможны. Мало того, предлагаемый пример предполагает перенесение убытка на будущее в условиях применения ставки 0%, тогда как положения статьи 283 НК «Перенос убытков на будущее» не распространяются на нулевую ставку в соответствии с абзацем вторым пункта 1 этой статьи. С учётом изложенного предлагаемый пример имеет не просто нулевую практическую ценность, но даже отрицательную, так как организации в попытках применить этот пример к своим реальным условиям, к которым он заведомо неприменим, будут вводиться в заблуждение и применять некорректные способы бухгалтерского учёта.
14.	отсутствует в проекте	Провести пункт 1 ПБУ 18/02 и наименование Положения в соответствии с его содержанием, изложив пункт 1 (первое предложение) в следующей редакции: «Настоящее Положение (далее - Положение) устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете организации информации об объектах бухгалтерского учета в связи с налогообложением прибыли». ПБУ именовать «Налогообложение прибыли».	Вопреки названию и заявлению в пункте 1 Положение НЕ УСТАНОВЛИВАЕТ правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о <u>расчетах по налогу на прибыль организаций</u>. Единственной нормой, касающейся расчетов по налогу во всем стандарте, является только второй абзац пункта 23, где говорится об отражении в бухгалтерском балансе задолженности либо переплаты по текущему налогу. Но даже эта краткая норма не касается вопросов по существу: она ничего не говорит о том, как должна рассчитываться сумма задолженности или переплаты по налогу с учетом того, что <u>расчеты по налогу на прибыль организаций</u> в соответствии с действующим налоговым законодательством РФ осуществляются через единый налоговый счет на совокупной основе вместе с другими налогами и сборами. ПБУ 18/02 эти вопросы не решает. Все остальные нормы стандарта (кроме указанного абзаца) никаким образом не касаются вопросов <u>расчетов</u> по налогу, а рассматривают вопросы формирования информации о других объектах бухгалтерского учета в связи с налогообложением прибыли.
15.	отсутствует в проекте	Включить в пункт 1 ПБУ 18/02 второе предложение (в дополнение к предыдущему – см.14) следующего содержания: В Положении под налогом на прибыль понимается налог на прибыль организаций, другие налоги, уплата которых организацией освобождает от уплаты ею налога на прибыль организаций (в том числе в отношении части деятельности), а также налоги, уплачиваемые организацией в соответствии с законодательством (правилами) другой страны – места ведения деятельности за пределами Российской Федерации, имеющие объект налогообложения, аналогичный налогу на прибыль организаций.	Распространение Положения только на налог на прибыль организаций необоснованно сужает сферу применения Положения и создаёт правовой вакуум в части регулирования бухгалтерского учёта организаций, прибыль которых облагается другими налогами вместо налога на прибыль организаций. Так, по Российскому налоговому законодательству вместо налога на прибыль организаций уплачиваются: - налог по упрощённой системе налогообложения; - единый сельскохозяйственный налог; - налог в соответствии с соглашением о разделе продукции; - налог на игорный бизнес; - налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья. Кроме того, российские организации, осуществляющие деятельность за пределами Российской Федерации, уплачивают налоги на прибыль по законодательству других юрисдикций, при этом налоги на прибыль имеют разные официальные названия. Возможность не применять Положение организациями, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, уже установлено пунктом 2. Неприменение Положения организациями, не обладающими указанным правом, на том лишь основании, что прибыль организации облагается налогом, имеющим отличающееся название, не имеет под собой оснований. Представление налогов, по существу являющихся налогами на прибыль, но при этом называющихся по-другому, в ненадлежащем месте отчёта о финансовых результатах с формированием информации о них по другим правилам искажает отчётную информацию и вводит пользователей бухгалтерской отчётности в заблуждение.

16.	отсутствует в проекте	Из пункта 1 Положения исключить слова: «, а также определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации (далее – бухгалтерская прибыль (убыток)), и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (далее – налогооблагаемая прибыль (убыток)), рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах». При этом сокращения «бухгалтерская прибыль (убыток)» и «налогооблагаемая прибыль (убыток)» дать дальше по тексту, где впервые употребляются эти сокращения.	Регулирование данного вопроса федеральным стандартом выходит за рамки бухгалтерского учёта, как он определён в части 2 статьи 1 Федерального закона «О бухгалтерском учёте» и не соответствует предмету регулирования федеральных стандартов, как он определён в частях 2.1 и 3 статьи 21 указанного Федерального закона. Для пользователей отчётности достаточным является включение в пояснения к отчёту о финансовых результатах взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу на прибыль и показателем прибыли (убытка) до налогообложения (пп.«б» п.25). Свидетельств о востребованности пользователями отчётности взаимосвязи, о которой идёт речь в пункте 1, не наблюдается. Возложение на экономические субъекты обязанности её определять является лишним обременением, требующим от организации ничем не оправданных дополнительных затрат.
17.	отсутствует в проекте	Исключить из Стандарта положения, касающиеся постоянных разниц, постоянного налогового расхода (дохода) и условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль. Конкретные предложения по тексту могут быть даны оперативно в рабочем порядке, если будет принято данное предложение.	Единственным оправданием для формирования в бухгалтерском учёте информации о постоянных разницах, постоянном налоговом расходе (доходе) и условном расходе (условном доходе) по налогу на прибыль служит подпункт «б» пункта 25, который предусматривает использование величин постоянного налогового расхода (дохода) и условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в пояснениях к отчёту о финансовых результатах в целях объяснения взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу на прибыль и показателем прибыли (убытка) до налогообложения. Никакого другого применения информация об указанных объектах учёта не имеет, что делает формирование такой информации явно противоречащим требованию рациональности, установленному пунктом 6 ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации». Мало того, объяснение указанной взаимосвязи с помощью данных величин является не самым лучшим способом её объяснения. Этот способ крайне редко применяется в международной практике, так как требует больших затрат для составителей отчётности и при этом труден для понимания пользователями отчётности. На практике распространены более простые для составителей и понятные для пользователей способы объяснения указанной взаимосвязи, например, с помощью реальных налоговых ставок (в том числе, средневзвешенной реальной ставки), когда доходы и расходы, не принимаемые в целях налогообложения, представляются как часть прибыли (убытка) до налогообложения, облагаемая по нулевой ставке, что наиболее точно отражает их экономическую сущность. То есть, даже то мизерное применение информации, ради которой организуется учёт названных объектов, может быть обеспечено другими более рациональными способами. Таким образом, возложение на экономические субъекты обязанности формировать информацию о постоянных разницах, постоянном налоговом расходе (доходе) и условном расходе (условном доходе) по налогу на прибыль представляет собой избыточное ничем не оправданное обременение.

Фонд «НРБУ «БМЦ»
Директор

О.А. Сухарева