

УДК 657.22

UDC 657.22

АДАПТАЦИЯ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ УЧЕТА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ К РОССИЙСКОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ

ADAPTATION OF THE INTERNATIONAL PRACTICE OF THE ACCOUNTING OF POSTPONED TAXES TO THE RUSSIAN ACCOUNTING SYSTEM

Кругляк Зинаида Ивановна
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета

Krugljak Zinaida Ivanovna
Cand.Econ.Sci., associate professor of the accounting sub-faculty

Калинская Марина Валерьевна
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета

Kalinskaya Marina Valerievna
Cand.Econ.Sci., associate professor of the accounting sub-faculty

Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассмотрены методы учета отложенных налогов в соответствии с МСФО и российскими стандартами бухгалтерского учета. Выявлены преимущества балансового метода учета отложенных налогов. Разработаны методические положения по адаптации балансового метода учета отложенных налогов к российским стандартам бухгалтерского учета и отчетности

In the article, the methods of accounting of postponed taxes in the IAS and in the Russian accounting standards are considered. Advantages of balance sheet liability method of accounting of the postponed taxes are revealed. Methodical positions of adaptation of balance sheet liability method to the Russian accounting standards and to the Russian financial reporting standards are developed

Ключевые слова: НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, МЕТОДЫ УЧЕТА, ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ

Keywords: TAXATION, ACCOUNTING, METHODS OF ACCOUNT, POSTPONED TAXES

В настоящее время вопросы учета и оценки отложенных налогов являются предметом серьезных споров, как на уровне отдельных государств, так и в мировом масштабе.

Понятие «отложенные налоги» применяется в мировой учетной практике с 1967 г. Отложенные налоги – это налоги, которые исходя из временных и постоянных отличий налогового и финансового учета, подлежат уплате или возмещению из бюджета не в текущем периоде, а когда-либо в будущем.

В мировой практике известны два метода расчета отложенных налогов – метод отсрочки и метод обязательств (рисунок 1).

Суть метода отсрочки заключается в том, что временные разницы, по которым начисляются отложенные налоговые обязательства и активы выявляются при сравнении бухгалтерской и налоговой прибыли текущего периода. При этом отложенные налоги представляют собой суммы налога на

прибыль, «переплаченные» или «сэкономленные» в текущем периоде, и исчисляются исходя из действующей в текущем периоде ставки налога на прибыль. При изменении ставок пересчет отложенных налоговых активов и обязательств не производится. Метод направлен на взаимоувязку расхода по налогу на прибыль с доходами (расходами) в бухгалтерском учете.

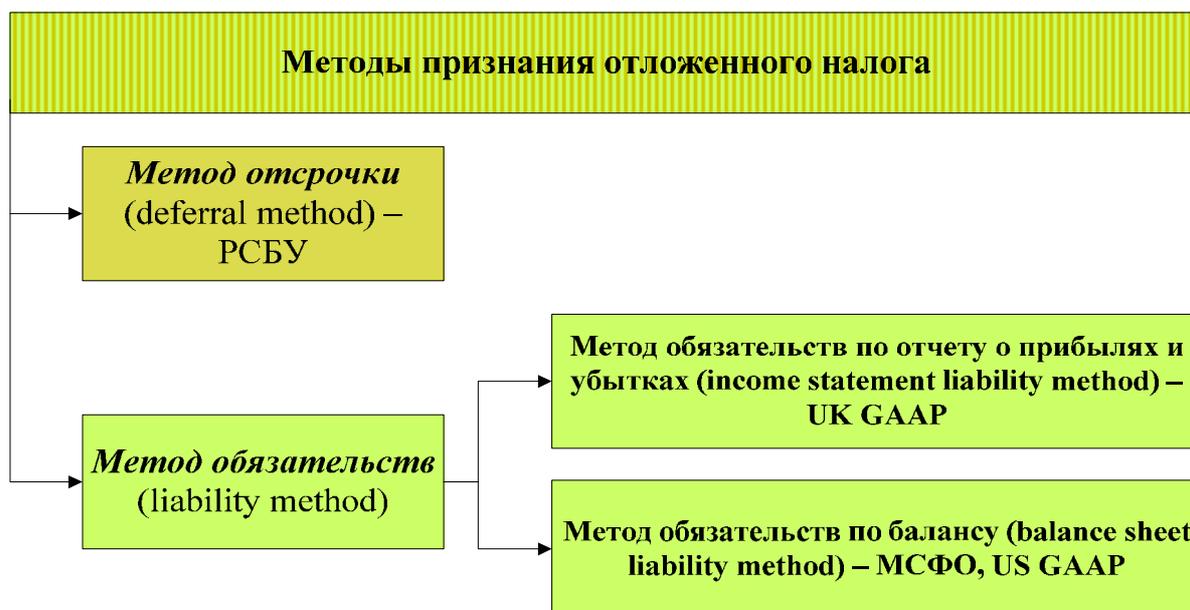


Рисунок 1 – Методы учета отложенных налогов

Методы обязательств требуют применения налоговой ставки, которая будет действовать на момент погашения разницы.

Метод обязательств по отчету о прибылях и убытках основан на противопоставлении бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Расчет отложенного налога заключается в выявлении временных разниц и умножении их на налоговую ставку, которая будет действовать в периоде погашения временной разницы. Метод используется в Великобритании в соответствии с FRS 19 «Отложенный налог».

Метод обязательств по балансу сопоставляет балансовую стоимость активов (обязательств) и их налоговую стоимость. Расчет отложенного налога заключается в выявлении временных разниц на конец отчетного пе-

риода и умножении их на налоговую ставку, которая будет действовать в периоде погашения отложенного налогового обязательства (актива). Полученный результат представляет собой отложенное налоговое обязательство (актив) на конец периода.

Расход (доход) по отложенному налогу за период определяется путем вычитания входящего сальдо по отложенному налогу из величины рассчитанного конечного сальдо. Этот метод получил название «балансового» и является обязательным при составлении финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) (IAS 12) и стандартами США (FAS 109).

Несмотря на схожие правила учета отложенных налогов в американской системе учета и МСФО, существуют некоторые отличия, в частности, в области исключений и льгот. Целью нового проекта Совета МСФО по замене стандарта МСФО 12 «Налоги на прибыль» является уменьшение количества различий в учете налогов по МСФО и ГААП США (а именно со стандартом FAS 109 «Учет налогов на прибыль»). Интересно, что процесс конвергенции в части учета отложенных налогов будет происходить за счет движения МСФО в сторону ГААП США, а не наоборот. Правление Комитета по МСФО предлагает существенно упростить МСФО 12

Отечественный стандарт ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» концептуально основан на методе отсрочки [4].

Специалисты и практики считают балансовый метод по сравнению с методом отсрочки менее трудоемким, более информативным и точным.

Определим величину отложенных налогов, сравнивая данные методы в условиях изменяющейся ставки налога на прибыль. Для этого обратимся к текущим данным бухгалтерского учета, показателям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и налоговой декларации по налогу на прибыль ОАО «Альфа».

Расчет отложенных налогов и их отражение в бухгалтерской финансовой отчетности балансовым методом предлагаем осуществить в следующей последовательности (рисунок 1) [1]:

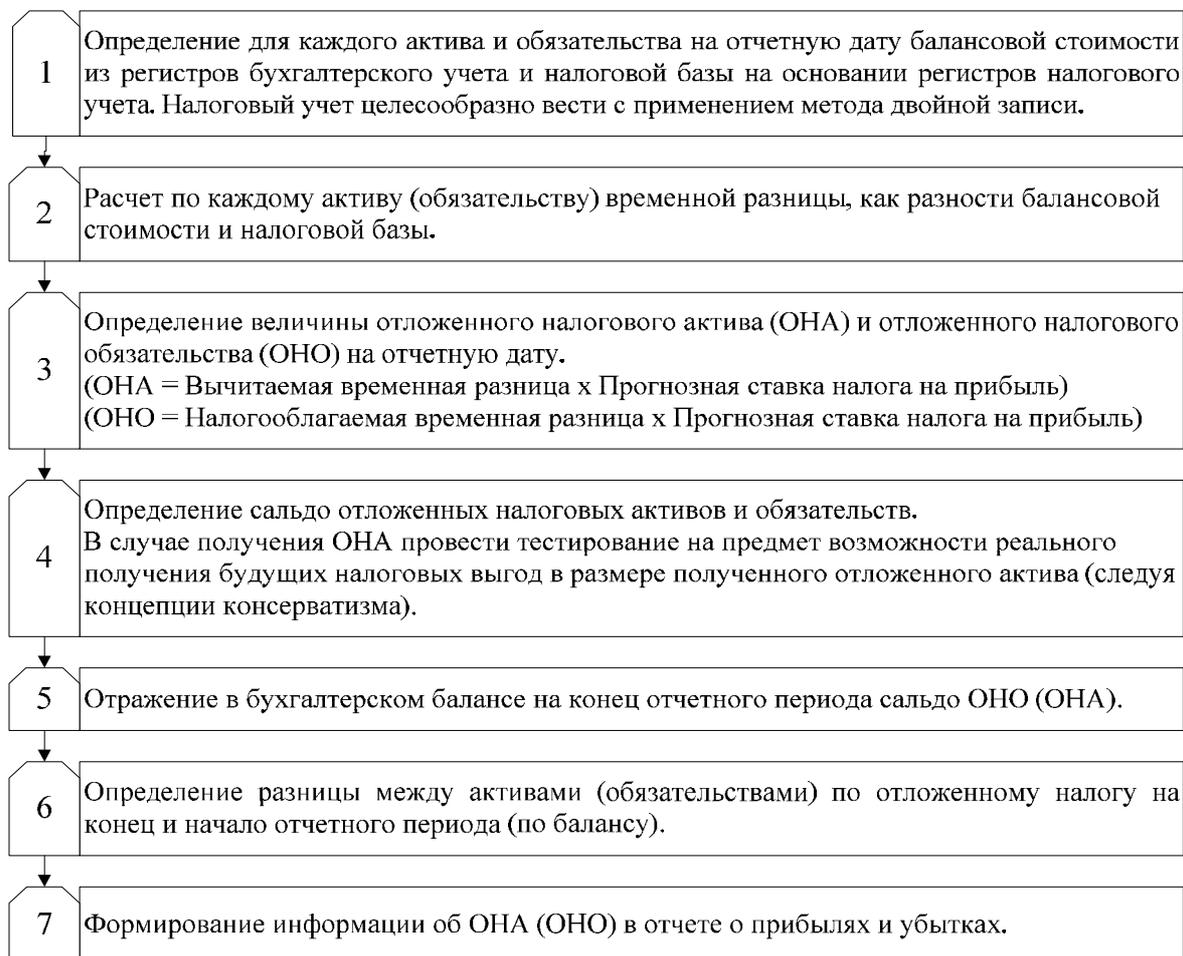


Рисунок 1 – Алгоритм расчета отложенных налогов балансовым методом

1. Определение для каждого актива и обязательства на отчетную дату балансовой стоимости из регистров бухгалтерского учета и налоговой базы на основании регистров налогового учета по данным организации (таблица 1).

2. Расчет по каждому активу (обязательству) временной разницы, как разности балансовой стоимости и налоговой базы.

Данные таблицы 1 свидетельствуют о том, что в организации вычитаемые временные разницы (ВВР) отсутствуют, а суммарная величина налогооблагаемых временных разниц (ВНР) составляет 54409 тыс. руб.

Таблица 1 - Баланс ОАО «Альфа», 20xx г.

АКТИВ		Налоговая база актива, тыс. руб.	Временные налогооблагаемые разницы, тыс. руб.	ПАССИВ	
Статья баланса	Сумма, тыс. руб.			Статья баланса	Сумма, тыс. руб.
<i>I. Внеоборотные активы</i>	258916			<i>III. Капитал и резервы</i>	268696
Основные средства	228599	178156	50443*	Уставный капитал	64500
Незавершенное строительство	30317			Добавочный капитал	86352
<i>II. Оборотные активы</i>	129132			Резервный капитал	3225
Запасы	62062			Нераспределенная прибыль	114619
в т.ч. полуфабрикаты собственного производства	2754	886	1868**	<i>IV. Долгосрочные обязательства</i>	10882
готовая продукция	10090	7992	2098**	Займы и кредиты	-
НДС	474			Отложенные налоговые обязательства	10882
Дебиторская задолженность	60016			<i>V. Краткосрочные обязательства</i>	108470
Денежные средства	6572			Займы и кредиты	70000
Прочие оборотные активы	8			Кредиторская задолженность	38470
<i>БАЛАНС</i>	388048		54409	<i>БАЛАНС</i>	388048
<p>* Налогооблагаемые временные разницы обусловлены: - применением 10 % амортизационной премии по вновь приобретенным объектам амортизируемого имущества; - применением в налоговом учете повышающего коэффициента 3 к норме амортизации по основным средствам, полученным в лизинг. ** Налогооблагаемые временные разницы вызваны различным составом прямых расходов, формирующих себестоимость полуфабрикатов собственного производства и готовой продукции (в налоговом учете состав прямых расходов ограничен по сравнению с бухгалтерским учетом).</p>					

3. Определим величину отложенного налогового актива (ОНА) и отложенного налогового обязательства (ОНО) на отчетную дату.

В рассматриваемом примере временные вычитаемые разницы и, следовательно, отложенные налоговые активы в отчетном периоде отсутствуют (что свойственно организациям, уделяющим внимание налоговой оптимизации). Величина отложенных налоговых обязательств в расчетном

примере определяется как произведение суммы временных налогооблагаемых разниц и прогнозной ставки налога на прибыль (54409 x 20 %) и составляет 10882 тыс. руб.

4. Определение сальдо отложенных налоговых активов и обязательств. Поскольку в рассматриваемом примере присутствуют лишь отложенные налоговые обязательства, то данный этап теряет актуальность.

5. Отражение в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода:

– отложенного налогового актива (ОНА) в разделе «Внеоборотные активы» по статье «Отложенные налоговые активы»;

– отложенного налогового обязательства (ОНА) в разделе «Долгосрочные обязательства» по статье «Отложенные налоговые обязательства» в сумме 10882 тыс. руб. (таблица 1).

6. Определение разницы между активами и обязательствами по отложенному налогу на конец и начало отчетного периода (таблица 2).

Рассчитанная величина представляет собой расход по отложенному налогу, который включается в отчет о прибылях и убытках.

При этом считаем необходимым ввести понятие «расход по налогу на прибыль», под которым следует понимать: «совокупную величину, отражаемую в отчете о прибылях и убытках, включающую расходы по текущему налогу на прибыль, представляющие собой сумму налога на прибыль к уплате по итогам отчетного периода и рассчитанную исходя из правил налогообложения, а также расходы по отложенному налогу на прибыль, представляющие собой сумму налога на прибыль к уплате в будущих отчетных периодах и определенную временными разницами в отражении фактов хозяйственной жизни согласно правилам финансовой отчетности и налогового законодательства».

В расчетном примере входящее сальдо отложенного обязательства по налогу составило 14278 тыс. руб.

Сальдо отложенного налогового обязательства на конец отчетного периода составило 10882 тыс. руб. (пункт 3 расчета).

Дельта отложенного налогового обязательства за отчетный период равна – 3396 тыс. руб. (10882 – 14278).

Таблица 2 – Отражение активов и обязательств по отложенному налогу в отчете о прибылях и убытках

Отложенные налоги	Ситуация	Бухгалтерская запись	
		в соответствии с МСФО	Рекомендуемая в рамках действующего плана счетов
Отложенный налоговый актив (ОНА)	на конец отчетного периода больше, чем на начало	Дебет счета «Актив по отложенному налогу» Кредит счета «Расход по налогу на прибыль»	Дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» субсчета «Расход (доход) по налогу на прибыль»
	на конец отчетного периода меньше, чем на начало	Дебет счета «Расход по налогу на прибыль» Кредит счета «Актив по отложенному налогу»	Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчета «Расход по налогу на прибыль» Кредит счета 09 «Отложенные налоговые активы»
Отложенное налоговое обязательство (ОНО)	на конец отчетного периода больше, чем на начало	Дебет счета «Расход по налогу на прибыль» Кредит счета «Обязательство по отложенному налогу»	Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» субсчета «Расход по налогу на прибыль» Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»
	на конец отчетного периода меньше, чем на начало	Дебет счета «Обязательство по отложенному налогу» Кредит счета «Расход по налогу на прибыль»	Дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» субсчета «Расход (доход) по налогу на прибыль»

Отражение отложенных налогов балансовым методом адаптировано нами к российскому плану счетов и предполагает корреспонденцию отложенных налогов со счетом «Прибыли и убытки».

Дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» 3396 тыс. руб.

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

субсчет «Расход по налогу на прибыль» 3396 тыс. руб.

7. Сформируем отчет о прибылях и убытках.

Для отражения расхода по налогу на прибыль и отложенных налогов, рассчитанных балансовым методом, нами предложен формат отчета о прибылях и убытках (таблица 3).

Таблица 3 – Фрагмент отчета о прибылях и убытках, предусматривающий отражение отложенных налогов, учтенных балансовым методом (фрагмент)

Показатель	Сумма, тыс. руб.
Прибыль до налогообложения	
Расход по налогу на прибыль	
в том числе: расход по текущему налогу на прибыль	
расход по отложенному налогу на прибыль	
...	
Иные платежи из прибыли	
Чистая прибыль	

По строке «Прибыль до налогообложения», в предложенном формате отчета о прибылях и убытках, отражается прибыль до налогообложения по данным бухгалтерского учета.

По строке «Расход по текущему налогу на прибыль» отражается произведение налогооблагаемой прибыли из налоговой декларации и действующей ставки налога на прибыль.

Рассчитанная в пункте 6 расчетов разница между входящим сальдо отложенного обязательства по налогу на прибыль и сальдо отложенного налогового обязательства на конец отчетного периода (3396 тыс. руб.) должна быть отражена в отчете о прибылях и убытках по строке «Расход по отложенному налогу на прибыль».

По строке «Чистая прибыль», рекомендованного формата отчета о прибылях и убытках, отражается разница строк «Прибыль до налогообложения», «Расход по налогу на прибыль» и «Иные платежи из прибыли».

Расход по налогу на прибыль определяется путем прибавления отложенного налогового актива и вычитания отложенного налогового обязательства от текущего налога на прибыль.

Таким образом, в пользу балансового метода учета отложенных налогов выступают следующие аргументы:

1) возможность раскрытия в отчете о прибылях и убытках информации о расходе по налогу на прибыль (текущему и отложенному). Причем, показатель «Расход по налогу на прибыль» в полном объеме (а не только в сумме текущего налога на прибыль как следует из ПБУ 18/02) оказывает влияние на учетную величину чистой прибыли;

2) отсутствие необходимости отражения в бухгалтерском учете условного расхода по налогу на прибыль и пооперационного учета постоянных налоговых активов и обязательств;

3) отражение отложенного налогового актива и обязательства производится единовременно на отчетную дату только в финансовой отчетности, не затрагивая регистров бухгалтерского учета;

4) использование для расчета отложенных налогов прогнозной ставки налога на прибыль;

5) возможность формирования отложенных налогов при первом применении стандарта и ретроспективном изменении учетной политики.

Основная сложность применения балансового метода, по нашему мнению, заключается лишь в процедуре конвертации данных из аналитических регистров налогового учета в налоговый баланс. Он не позволяет полностью отказаться от ведения налогового учета и получать все данные для целей налогообложения непосредственно на бухгалтерских счетах.

Подводя итоги, можно отметить, что балансовый метод учета отложенных налогов, взятый за основу при составлении отчетности по МСФО, по сравнению с методом отсрочки, предусмотренном в российском стандарте, менее трудоемкий, более точный и информативный. В связи с этим

разработаны методические положения по адаптации балансового метода к российским стандартам бухгалтерского учета и отчетности. Применение в бухгалтерском учете предложенных подходов по формированию информации об отложенных налогах сведет к минимуму процедуру по трансформации отчетности, упростит учет данного объекта, повысит качественные характеристики учетно-информационного обеспечения экономического субъекта.

Список литературы

1. Калинская М. В. Взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета (по материалам организаций пищевой промышленности): дис. ... канд. экон. наук / М. В. Калинская. – Краснодар, 2009. - 191 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности. International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards: учебник / В.Т. Чая, Г.В. Чая; под общ. Ред. В.Т. Чая и Н.А. Боноевой. - 2-е изд., перераб. и доп. -М: КНОРУС, 2008. - 304 с.
3. МСФО: точка зрения КПМГ: Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ / Пер. с англ. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. - 1248 с.
4. Панков В.В., Лаврушина В.Б. Методы учета отложенных налогов: анализ сходств и различий // Налоговая политика и практика. - 2008. - № 11.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н (с изм. и доп.).