

$$0 < (1 - a + i \times \left[ (1 - C_n) \times ((1 - C_n) \times Ц \times \Phi_o - (a + \frac{3n}{\Phi_e}) + m \times \Phi_o) + a \right]) < 1, \quad (5)$$

Преобразовывая неравенство (5) относительно налоговых ставок, определяются их диапазоны (уровни), при которых стоимость основных средств организации будет находиться в равновесии, способствующем получению прибыли и поддержанию устойчивого процесса расширенного воспроизводства.

Изменение налоговых условий функционирования за пределами смоделированных диапазонов может привести к сбою устойчивого развития субъекта хозяйствования. Последствия такого сбоя могут быть как положительными, так и отрицательными с точки зрения экономики организации. Однако ориентируясь на мгновенный эффект, менеджеру следует помнить, что бесконечное расширенное воспроизводство невозможно в силу ограниченности рыночного сегмента, дефицита экономических ресурсов, а также факторов неэкономической природы.

Таким образом, стабильность функционирования промышленной организации зависит от состояния налоговой среды, а также тех позиций, которых придерживается менеджер в вопросах поддержания устойчивого развития субъекта хозяйствования.

### Литература

1. Грачев, А.В. Финансовая устойчивость предприятия: критерии и методы в рыночной экономике: учеб. пособие / А.В. Грачев. – М.: Дело и сервис, 2010. – 456 с.
2. Агапова, Т.М. Динамические системы в экономике / Т.М. Агапова, Д. Бехренс, Д. Курран. – Донецк: ДонГУ, 2000. – 140 с.
3. Экономическая кибернетика: учеб. пособие / П.В. Егоров [и др.]. – Донецк: ООО «Юго-Восток. Лтд», 2003. – 516 с.

## МЕТОДЫ УЧЕТА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МСФО 12 И ПБУ 18/02

*Н.Н. Парасоцкая, к. э. н., доцент, Финансовый университет  
при Правительстве Российской Федерации*

Практика расчета расхода по налогу на прибыль и отложенных налогов, применявшаяся в разных странах мира выработала богатый методический инструментарий, из которого к настоящему моменту выделяются два основных подхода к расчету отложенных налогов, называемые «методом отсрочки» и «балансовым методом». Балансовый метод считается более современным и совершенным по сравнению с методом отсрочки.

По методу отсрочки показатели отчета о прибылях и убытках – доходы и расходы – принимаются в качестве первичных. В отношении их признания фиксируются налоговые разницы, рассчитывается текущий налог на прибыль, а так-

же та часть отложенного налога, которая образовалась или погасилась за прошедший период. Балансовые показатели отложенного налога являются вторичными – получаются расчетным путем, исходя из того, насколько изменилась их величина за текущий период.

Балансовый метод бухгалтерского учета и отражения в отчетности налога на прибыль основан на приоритете показателей по состоянию на отчетную дату, где показатели за отчетный период являются вторичными. Этот метод базируется на показателях бухгалтерского баланса, по которым определяются временные налоговые разницы в стоимости активов и обязательств, а на их основе рассчитывается итоговая величина отложенных налогов. Отложенный налог на прибыль рассчитывается на основе данных бухгалтерского баланса в сравнении с данными налогового учета. Показатели отчета о прибылях и убытках являются вторичными. Они определяются расчетным путем как изменение общей величины отложенных налогов между отчетными датами.

Балансовый метод зарекомендовал себя как гораздо более эффективный, чем метод отсрочки, причем с любой точки зрения – и затрат и эффекта. Балансовый метод лучше и надежнее обеспечивает достоверность и полноту данных финансовой отчетности, и в то же время существенно упрощает учетный процесс и снижает его трудоемкость. Единственным недостатком балансового метода является только то, что он не позволяет совсем отказаться от ведения налогового учета и получать все данные для целей налогообложения непосредственно на бухгалтерских счетах. Балансовый метод требует построения автономной системы налогового учета, для того, что бы заполнить налоговую декларацию.

Оба метода учета отложенных налогов тесно взаимосвязаны. Когда правила признания операций в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают, расход по налогу отражается в том периоде, когда образовалась соответствующая бухгалтерская прибыль. При этом он обуславливает изменение фактических сумм налога к уплате в других периодах. Это влияние происходит посредством активов и обязательств, которые называются отложенными налогами. Различные периоды связаны между собой посредством образования и погашения отложенных налоговых активов и обязательств. При этом любое изменение в отложенных налогах соответствует разнице между величиной расхода по налогу с одной стороны, и фактической величиной налога, подлежащей уплате за текущий период, с другой стороны. Для того чтобы соотнести величину налога к уплате с бухгалтерским расходом по налогу, необходимо учесть изменения, произошедшие с отложенными налоговыми активами и обязательствами. При этом, не требуется суммировать все фактические составляющие величины налога к уплате. Величина налога к уплате может быть получена косвенно, путем корректировок бухгалтерского расхода по налогу, или наоборот: бухгалтерский расход по налогу может быть получен путем корректировок суммы налога к уплате за период. Правда, такая числовая сверка усложняется различиями бухгалтерского и налогового учета, которые не

связаны с разнесением операций во времени, а связаны с самим фактом признания той или иной операции. При этом возникают так называемые «постоянные» разницы, которые сразу в текущем периоде корректируют расход по налогу на прибыль. Но это усложнение в целом вписывается в общую концепцию метода отложенных налогов и не изменяет общих принципов.

Ключевым параметром, на котором строятся оба метода учета налога на прибыль, являются временные налоговые разницы. Различие в подходах к определению временных разниц послужило водоразделом между методами баланса и отсрочки. Эти два подхода связаны с широко известным разделением всех бухгалтерских учетных объектов на статические, отражаемые в балансе, и динамические, отражаемые в отчете о прибылях и убытках.

Статические показатели характеризуют состояние учетных объектов организации в конкретный момент времени – на отчетную дату. Динамические показатели характеризуют изменения, которые произошли с учетными объектами организации в течение промежутка времени – в отчетном периоде. В первом приближении статическим показателям соответствуют сальдо счетов бухгалтерского учета, а динамическим показателям соответствуют обороты по счетам (брутто), или разница конечного и начального сальдо (нетто).

Статические показатели находят отражение в балансе организации напрямую (например, остаточная стоимость основного средства) или связаны косвенно с балансовыми показателями (первоначальная стоимость и накопленная амортизация). Динамические показатели находят отражение в других формах бухгалтерской отчетности напрямую или косвенно связаны с показателями других форм.

Временные разницы, на которых базируется расчет бухгалтерских показателей налогообложения прибыли, характеризуются одновременно не только динамическими, но и статическими величинами. С этой двойственностью и связаны два различных подхода к определению временных налоговых разниц, сформировавшиеся в международной практике бухгалтерского учета. Для налоговой временной разницы характерен дуализм, заключающийся в том, что разница отражается одновременно на динамическом и статическом объекте. Временная разница влияет на корректировку бухгалтерского финансового результата текущего периода для получения величины налоговой базы, и в то же время, она отражает различия в бухгалтерской и налоговой оценках определенного актива или обязательства.

Таким образом, налоговые временные разницы можно определить через динамические объекты – доходы и расходы. Такое их определение акцентирует внимание на моменте возникновения и восстановления временной разницы. Согласно этому подходу, временная разница возникает, когда какой-либо доход или расход в текущем периоде признан по правилам одного из видов учета (бухгалтерского или налогового), но еще не признан в другом виде учета. Разница

восстанавливается в том периоде, когда этот доход или расход будет признан в другом виде учета. На этом подходе базируется метод «отсрочки».

С другой стороны, налоговые временные разницы можно определить через статические объекты – активы и обязательства. Такое их определение акцентирует внимание на факте существования временной разницы. Согласно этому подходу, временная разница имеет место, когда оценка актива или обязательства не совпадает в бухгалтерском учете и в целях налогообложения. Погашение такого обязательства или возмещение такого актива влияет на величину налога на прибыль в соответствующем периоде. На этом подходе базируется балансовый метод.

В российском стандарте по учету налога на прибыль ПБУ 18/02 методика балансового метода не нашла отражения. Это связано с тем, что положение принималось в 2002 году и основывалось на подходе, применявшемся в России до принятия 25 главы Налогового Кодекса, который заключался в получении данных для целей налогообложения прибыли путем корректировки данных бухгалтерского учета. Основной идеей ПБУ 18/02 стала идея о ведении налогового учета на бухгалтерских счетах с отражением разниц и соответствующими корректировками. Цели собственно бухгалтерской отчетности были отодвинуты на второй план. В ПБУ 18/02 присутствуют элементы и метода отсрочки, и балансового метода одновременно, но до конца не реализован ни один из них. Разницы рассматриваются прежде всего как корректировки бухгалтерских доходов и расходов для целей налогообложения. Поэтому определение разниц, данное в п.8 ПБУ 18/02, отражает понятие срочных разниц. Однако, требование к их учету строится на сравнении оценки активов и обязательств, что соответствует временным разницам в понимании МСФО.

Кроме того в ПБУ 18/02 присутствуют элементы устаревшего так называемого «транзакционного» метода. Транзакционный метод является старой разновидностью метода отсрочки. Это то, с чего метод отсрочки изначально начинался. Транзакционный метод предполагает самостоятельный расчет отложенных налогов в отношении каждой отдельно взятой хозяйственной операции, в которой образуется налоговая разница. Современный метод отсрочки предполагает определение отложенного налога на прибыль на основе сравнения финансового результата (прибыли или убытка) с налоговой базой. Для этого все срочные разницы суммируются и определяется итоговая срочная разница, а уже на ее основе считается отложенный налоговый актив или обязательство. По транзакционному методу отложенный налог определяется в отношении каждой срочной разницы, а потом уже суммируются отложенные налоги. Транзакционный метод на сегодняшний день является наиболее трудоемким способом учета налога на прибыль.

Не смотря на то, что ПБУ 18/02 было принято «во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением правительства

РФ от 06.03.98 №283», существуют концептуальные различия между МСФО 12 и ПБУ 18/02.

Базовые принципы, на которых строится ПБУ 18/02, отличаются от принципов МСФО 12 в следующем:

1. При расчете отложенных налоговых обязательств и активов по ПБУ 18/02 применяется метод обязательств по отчету о прибылях и убытках, поскольку за основу берутся только разницы между суммами доходов и расходов, которые формируют как бухгалтерскую, так и налоговую прибыль, но в разные отчетные периоды (т.е. разница возникает в результате несовпадения времени признания соответствующих доходов и расходов).

2. Как известно, в МСФО 12 понятие постоянных разниц не применяется, в то время как в соответствии с ПБУ 18/02 – это одна из категорий отложенного налогообложения. Дело в том, что постоянная разница – это понятие необходимое при применении метода обязательств по отчету о прибылях и убытках, заложенного в ПБУ 18/02. При применении метода обязательств по балансу существует следующее правило: если какой-либо актив/обязательство не учитывается в целях налогообложения, то его налоговая база принимается равной нулю. Например, если начисляемая по объекту амортизация не учитывается в целях налогообложения, то налоговая база этого объекта равна нулю и временная разница соответствует его балансовой стоимости.

3. В отличие от МСФО отложенный налог в отношении таких операций, как переоценка активов, отражаемая в составе капитала, или корректировка вступительного сальдо нераспределенной прибыли в случае изменения учетной политики компании не рассчитывается и, соответственно, в учете не отражается.

4. Как ожидается, компания не будет считать отложенный налог по курсовым разницам, возникающим в результате пересчета показателей финансовой отчетности зарубежной дочерней компании, составленной в иностранной валюте. Это связано с тем, что такие разницы не подлежат отражению в отчете о прибылях и убытках и, следовательно, не принимаются в расчет при формировании налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц, ведущих к образованию отложенного налога.

5. В ПБУ 18/02 не рассматриваются вопросы учета и отражения отложенных налогов, возникающих в результате операций по приобретению компаний, а так же учет налоговых последствий в контексте группы компаний (в консолидированной финансовой отчетности). В частности, в ПБУ 18/02 не рассматриваются вопросы признания отложенных налогов в отношении гудвилла.

6. Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются исходя из требований законодательства РФ о налогах и сборах, действующего на отчетную дату. Будущие изменения в налоговом законодательстве в расчет не принимаются.

7. В ПБУ 18/02 не предусмотрены какие-либо указания в отношении дисконтирования отложенных налогов, что отличается от МСФО. В то же время представляется маловероятным, что на практике компании будут дисконтировать сальдо по отложенным налогам, поскольку концепция дисконтирования в настоящее время в российском бухгалтерском учете не применяется.

Согласно МСФО 12, отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются по тем налоговым ставкам, которые ожидаются к применению в том периоде, когда соответствующий актив реализуется, а обязательство – погашается, исходя из налоговых ставок и законов, принятых (или по существу принятых) по состоянию на отчетную дату.

Логика здесь такова, что налоговые последствия временных разниц рассматриваются как суммы налоговых платежей, которые в конечном итоге компания должна будет уплатить в бюджет или которые будут возвращены компании. Поэтому суммы отложенных налогов рассчитываются исходя из тех налоговых ставок, которые будут действовать в момент соответствующей выплаты (или погашения) налогов, когда соответствующая временная разница будет восстановлена. Последствия – отличающиеся суммы отложенных налогов по состоянию на конец отчетного периода.

8. В отличие от МСФО, согласно ПБУ 18/02 все изменения по счетам отложенных налогов отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что при принятии национальных стандартов, в частности стандарта по отложенным налогам, в разных странах ориентируются на МСФО 12. Между национальными стандартами и МСФО 12 очень много общего и при внесении поправок в соответствующие национальные стандарты различия постепенно устраняются. Хотя, конечно, специфика бухгалтерского и налогового законодательства в разных странах позволяет предполагать, что некоторые различия между МСФО и национальными стандартами все же останутся.

Что касается России, необходимо отметить, что в ПБУ 18/02 для учета отложенных налогов заложен метод, ранее использовавшийся в МСФО, а сейчас запрещенный. Тем не менее, при расчете отложенных налогов этими двумя методами числовой результат одинаковым при условии неизменности налоговой ставки. Если же налоговая ставка различается в разных отчетных периодах, то результат при расчете отложенных налогов по методу отсрочки и по методу обязательств по балансу будет различный. Но дело в том, что метод отсрочки акцентирует внимание на отчете о прибылях и убытках, а метод обязательств по балансу – на балансе. Поскольку в последнее время баланс вновь стал считаться первичным по отношению к отчету о прибылях и убытках, изменение подхода в расчете отложенных налогов кажется логичным и правильным.