ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

МЕТОДЫ УЧЕТА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ

В. В. ПАНКОВ,
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита
РЭА им. Г. В. Плеханова
В. Б. ЛАВРУШИНА,
заместиетль генерального директора
ООО «АК «Налоговое Бюро»

Понятие отложенных налогов появилось в российском учете в 2003 г. в связи с принятием ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [1]. За рубежом данный объект учета существует более 40 лет. В настоящее время учет отложенных налогов в США регламентирован стандартом FAS 109 «Учет налогов на прибыль», в Великобритании — стандартом FRS 19 «Отложенный налог». В международной практике действует стандарт МСФО (IAS) 12 «Учет налогов на прибыль».

Отложенные налоги представляют собой бухгалтерскую оценку, позволяющую отразить в финансовой отчетности все налоговые последствия совершенных операций вне зависимости от «налоговых» правил их учета. Основой признания отложенных налогов являются разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

В мировой практике существует два подхода к квалификации разниц (рис. 1).

Первые в мире стандарты по учету отложенного налогообложения (мнение АРВ № 11[2] — в США, SSAP 15[3] — в Великобритании и МСФО (IAS) 12 в ред. 1979 г.) требовали вести учет на основе постоянных (permanent differences) и временны́х разниц (timing differences[4]). Такое же требование содержит и российское ПБУ 18/02. Временны́е разницы представляют собой доходы и расходы, даты признания которых в бухгалтерском и налоговом учетах различны, например в случае применения разных норм амортизации для целей налогообложения и бухгалтерского учета. Такие разницы возникают в периоде признания доходов (расходов) в бухгалтерском учете и погашаются при их признании для целей налогообложения или наоборот. В зависимости от того, в каком учете доходы (расходы) признаны первоначально, разницы подразделяются на налогооблагаемые и вычитаемые.

Характерным примером временны́х разниц являются суммы амортизации в случае, когда в бухгалтерском и налоговом учетах установлены разные сроки полезного использования, либо сумма убытка текущего года, переносимая для целей налогообложения на будущее в порядке, предусмотренном ст. 283 НК РФ.

Постоянные разницы возникают в случаях, когда расходы (доходы) подлежат признанию только в бухгалтерском учете либо только для целей налогообложения. Примером постоянных разниц являются расходы в виде пени, штрафов

[1] Утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

[2] Мнение Совета по бухгалтерским принципам № 11 «Учет налогов на прибыль».

[3] Положение стандартной практики учета № 15 «Учет отложенного налогообложения».

[4] Данный термин часто переводится как «срочные разницы» или «разницы по срокам возникновения».

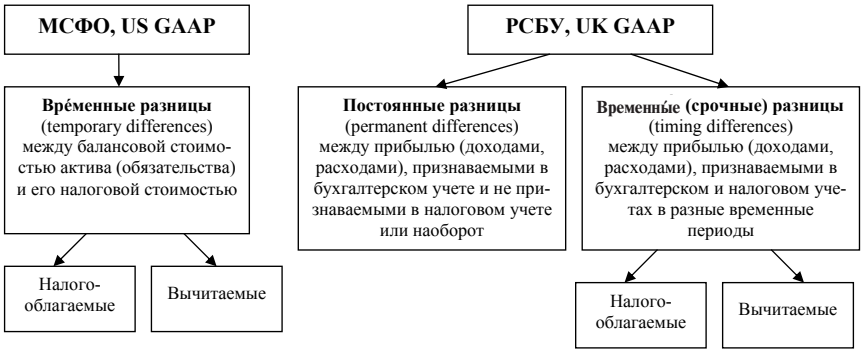

Рис. 1 Виды разниц, являющихся основой признания отложенных налогов

и иных санкций, перечисляемых в бюджет, а также доходы от реализации, доначисленные сверх отпускных цен в соответствии с требованиями налогового законодательства (ст. 40 НК РФ).

Впоследствии в Великобритании сохранили подход к признанию отложенных налогов на основе постоянных временны́х разниц. Он применяется и в настоящее время в соответствии с правилами FRS 19 «Отложенный налог». Таким образом, в концептуальном плане учет разниц в России совпадает с учетом разниц в Великобритании, хотя отдельные отличия присутствуют. Например, FRS 19 признает временны́ми разницы, образующиеся в результате формирования резерва под обесценение активов (параграф 2 FRS 19), а из определения ПБУ 18/02 следует, что это постоянные разницы[5].

В США подход к квалификации разниц существенно изменился с изданием в 1987 г. FAS 96, а в 1992 г. — FAS 109. Новая методика с относительно небольшими изменениями нашла отражение и в МСФО (IAS) 12 в ред. 1996 г. Данные стандарты отказались от признания отложенных налогов на основе постоянных и временны́х разниц. Взамен было введено понятие вре́менных разниц (temporary differences), которые представляют собой разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой стоимостью (в терминологии МСФО — tax base, в US GAAP — tax basis).

Балансовая стоимость актива (обязательства) — это та стоимость, по которой данный актив (обязательство) подлежит отражению в бухгалтерском балансе на отчетную дату, т. е. для объекта основных средств — это остаточная стоимость за вычетом резерва под обесценение, для товаров — сумма затрат на приобретение за вычетом резерва под обесценение. Налоговая стоимость актива (обязательства) — это сумма, по которой данный актив (обязательство) учитывается для целей налогообложения. Как для объекта основных средств, так и для товаров — это стоимость (остаточная стоимость) по данным налогового учета. Таким образом, в целях расчета вре́менных разниц МСФО и US GAAP требуют формирования так называемого налогового баланса.

Смысл концепции вре́менных разниц заключается в следующем. Отложенные налоги признаются исходя из предположений о будущих доходах и расходах, которые возникнут благодаря имеющимся у компании активам и обязательствам. Например, если стоимость товаров в бухгалтерском учете составляет 100 ед., то, очевидно, что при выбытии (погашении) данного актива расход в бухгалтерском учете составит 100 ед. Если при этом налоговая стоимость равна 100 ед., то и для целей налогообложения выбытие актива приведет к расходу в 100 ед., т. е. вре́менная разница отсутствует. Статус такого актива получил название «налоговой нейтральности». Однако если налоговая стоимость равна 80 ед., то будущий «бухгалтерский» расход в размере 100 ед. приведет к уплате налога с суммы 20 ед. Эту величину и следует признать вре́менной разницей.

Следовательно, идея вре́менных разниц согласно МСФО (IAS) 12 и FAS 109 заключается в оценке налогового эффекта будущих доходов и расходов, которые возникнут в процессе использования уже имеющихся активов (погашения обязательств) в дальнейшей деятельности организации.

Таким образом, концепция вре́менных разниц рассматривает различия между бухгалтерским и налоговым учетом с точки зрения бухгалтерского баланса, а концепция временны́х (срочных) разниц — с позиции отчета о прибылях и убытках. Это и определило названия методов учета отложенных налогов.

[5] В соответствии с РСБУ расход по обесценению активов признается полностью при формировании бухгалтерской прибыли, а для целей налогообложения либо не учитывается (например, резерв под обесценение запасов), либо признается в иной оценке (например, резерв под обесценение дебиторской задолженности).

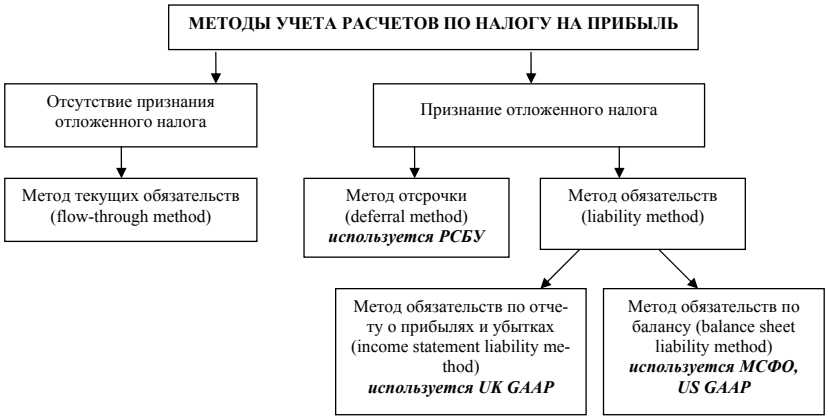

Рис. 2. Методы учета расчетов по налогу на прибыль

Применяемые в мировой практике методы представлены на рис. 2.

Метод текущих обязательств предполагает отсутствие отложенных налогов в финансовой отчетности: налог на прибыль признается в размере, отраженном в налоговой декларации, т. е. в сумме текущего налога. Именно этот метод использовался в России до 2003 г., сейчас его используют только малые предприятия и некоммерческие организации (п. 2 ПБУ 18/02). В мировой практике данный метод практически не используется.

Метод отсрочки основан на концепции временны́х разниц. Расчет отложенного налога производится путем умножения суммы временно́й разницы на ставку налога, действующую в периоде образования разницы. В этом случае отложенные налоговые активы и обязательства представляют собой суммы налога на прибыль, «переплаченные» или «сэкономленные» в отчетном периоде. Именно поэтому отложенные налоги начисляются исходя из действующей в текущем периоде ставки налога. 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.

Методы обязательств требуют применения налоговой ставки, которая будет действовать на момент погашения разницы, т. е. во внимание принимается фактическая величина будущего налогового обязательства, а не сумма налога, перенесенная с текущего периода.

Метод обязательств по отчету о прибылях и убытках основан на противопоставлении бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли и использует концепцию временны́х разниц. Методика расчета отложенного налога заключается в выявлении временны́х разниц и умножении их на налоговую ставку, которая будет действовать в периоде погашения временно́й разницы. Данный метод используется в Великобритании в соответствии с FRS 19.

Метод обязательств по балансу сопоставляет балансовую стоимость активов (обязательств) и их налоговую стоимость и основан на концепции вре́менных разниц. Методика расчета отложенного налога заключается в выявлении вре́менных разниц на конец отчетного периода 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 зачастую называется балансовым методом, и именно он заложен в МСФО (IAS) 12 и FAS 109[6].

Сравнение методов учета отложенных налогов представлено в таблице.

Первая редакция ПБУ 18/02 по сути предполагала использование метода отсрочки, поскольку требовала расчета отложенных налогов на основе ставки отчетного периода (пп. 14 и 15) и не предусматривала пересчета отложенных налогов при ее изменении. Приказом Минфина России от 11.02.2008 № 23н в ПБУ 18/02 были внесены изменения, позволяющие производить пересчет отложенных налоговых активов и обязательств при изменении налоговых ставок. На первый взгляд может показаться, что учетный подход изменился на метод обязательств по отчету о прибылях и убытках, однако это не совсем так.

Во-первых, новая редакция ПБУ 18/02 не разрешает первоначального признания отложенных налогов на основе ставок будущего периода, поскольку требует применения налоговой ставки, действующей на отчетную дату (пп. 14 и 15).

[6] В терминологии US GAAP метод получил название подхода по активам и обязательствам (asset and liability approach).

Сравнительный анализ методов учета отложенных налогов

Элементы методики	Метод отсрочки	Метод обязательств	
		по отчету о прибылях и убытках	по балансу
Применяемая концепция разниц	Концепция временны́х разниц	Концепция временны́х разниц	Концепция вре́менных разниц
Налоговая ставка	Ставка, действующая в периоде образования разницы (ставка отчетного периода)	Ставка, которая будет действовать на момент погашения разницы	Ставка, которая будет действовать на момент погашения разницы
Последовательность расчета отложенного налога	1. Рассчитывается расход (доход) по отложенному налогу за период. 2. Отложенное налоговое обязательство (актив) на конец периода определяется расчетно путем суммирования начального сальдо с расходом (доходом) по отложенному налогу за период	1. Рассчитывается расход (доход) по отложенному налогу за период. 2. Отложенное налоговое обязательство (актив) на конец периода определяется расчетно путем суммирования начального сальдо с расходом (доходом) по отложенному налогу за период	1. Рассчитывается конечное сальдо отложенного налогового обязательства (актива). 2. Расход (доход) по отложенному налогу за период определяется расчетно путем вычитания начального сальдо по отложенному налоговому обязательству (активу) из конечного сальдо по данной статье
Цель	Взаимоувязка расхода по налогу на прибыль с доходами (расходами) в бухгалтерском учете	Оценка фактической величины будущих налоговых последствий	Оценка фактической величины будущих налоговых последствий

Во-вторых, обозначена арифметическая взаимосвязь между показателями текущего налога, условного расхода (дохода), постоянного налогового обязательства (актива) и отложенного налога[7]. Однако обеспечить такое равенство можно только при условии, что ставки, применяемые к «налоговой» и «бухгалтерской» прибыли, одинаковы, что исключает применение ставок, которые будут действовать в периоде погашения разниц.

В-третьих, цель ПБУ 18/02 заявлена как определение взаимосвязи прибыли (убытка) по данным бухгалтерского учета и налоговой базы по налогу на прибыль (п. 1). Из этого следует вывод, что ПБУ 18/02 в ред. 2008 г. содержит элементы как метода отсрочки, так и метода обязательств по отчету о прибылях и убытках, но в целом основано на методе отсрочки.

Различия между результатами метода отсрочки и метода обязательств по отчету о прибылях и убытках на практике встречаются редко, поскольку изменение налоговых ставок не носит систематического характера. В то же время на примере российского налогового законодательства расхождение имеет место у сельхозпроизводителей, поскольку для них ставка налога на прибыль последовательно возрастает с 0 до 24 % в течение 2004 — 2015 гг. [8]. В целом следует признать, что оценка отложенных налогов методом обязательств по отчету о прибылях и убытках более достоверна по сравнению с методом отсрочки, так как позволяет отразить реальную величину будущих налоговых платежей на конец отчетного периода.

Результаты учета отложенных налогов балансовым методом имеют существенные отличия за счет признания большего количества разниц, поскольку временны́е разницы являются частным случаем вре́менных разниц, т. е. все временны́е разницы являются вре́менными, однако не все вре́менные разницы являются временны́ми. Поэтому метод обязательств по балансу позволяет признавать отложенные налоги в ряде случаев, когда другие методы игнорируют их признание. Большинство таких случаев связано с переоценкой активов по рыночной стоимости, а также с формированием консолидированной отчетности. Признание отложенных налогов в указанных ситуациях является предметом серьезных споров и главной причиной, по которой в Великобритании

[7] П. 21 ПБУ 18/02 установлено, что текущий налог на прибыль — это налог, определяемый исходя из величины условного расхода (дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива (обязательства) отчетного периода.

[8] Федеральный закон от 06.08.2001 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах, а также признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства РФ о налогах и сборах».

отказываются признать концепцию вре́менных разниц и балансовый метод учета.

Применяемый в соответствии с МСФО (IAS) 12 и FAS 109 балансовый метод требует признания отложенных налогов с сумм переоценки активов, относимой на счета капитала (т. е. переоценки основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений). При этом используется следующий подход: так как стоимость активов возросла, значит, увеличилась и сумма дохода, которую эти активы могут принести в будущем. Этот подлежащий получению в будущем доход в бухгалтерском учете будет уменьшен на переоцененную стоимость актива, а в налоговом — на стоимость без учета дооценки. Следовательно, сам факт переоценки влечет уплату дополнительного налога на прибыль по сравнению с бухгалтерской прибылью.

В Великобритании такой подход считают неприемлемым в связи с тем, что он противоречит самому определению обязательства. Обязательство — это «существующая задолженность, возникающая из прошлых событий». Балансовый метод предписывает начислять налог с будущего дохода, который не является прошлым событием. Поэтому FRS 19 признает отложенные налоги только по тем суммам переоценки, которые относятся на счет прибылей и убытков (так как имеет место признание дохода) и запрещает признание отложенных налогов по переоценке, относимой на счета капитала, так как доход, имеющий отношение к отложенному налогу, еще не признан. Он появится только в том периоде, когда соответствующий актив будет продан либо возмещен посредством использования.

Таким образом, можно утверждать, что метод обязательств по балансу направлен на соблюдение принципа осмотрительности (консерватизма), в то время как метод обязательств по отчету о прибылях и убытках — на строгое соответствие определению обязательства. Поэтому как сторонники, так и критики внедрения в российском учете учетного подхода, изложенного в МСФО (IAS) 12 — метода обязательств по балансу, могут привести веские аргументы «за» и «против». В то же время, учитывая исторический аспект развития отложенного налогообложения за рубежом, а также тот факт, что учетная система России в целом движется в направлении международных стандартов финансовой отчетности, можно с достаточной степенью уверенности предположить, что со временем и в российской практике будет применяться балансовый метод учета отложенных налогов.

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

2. *Александер Д., Бриттон А., Йориссен Э.* Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике: Пер. с англ. М.: Вершина. 2005.

3. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 4-е изд., в 2 ч. Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс. 2008.

4. *Barry J. Epstein, Ralph Nach, Steven M. Bragg.* Wiley GAAP 2008: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey (USA). 2007.

5. Financial Reporting Standard № 19 «Deferred Tax» (FRS 19) issued by the Accounting Standard Board in respect of its application in the United Kingdom and by the Institute of Chartered Accountants in Ireland in respect of its application in the Republic of Ireland in December 2000;

6. International Accounting standard 12 (IAS 12) approved by International Accounting Standards Committee (revised 2000);

7. Statement of Financial Acccounting Standards № 109 «Accounting for Income Taxes» (FAS 109) issued by Financial Accounting Standard Board in February 1992.