

Министерство образования и науки Российской Федерации
Байкальский государственный университет экономики и права

И. А. Слободняк
Э. А. Яковлева

**ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ
НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ,
ОСНОВАННОЙ НА ПРИМЕНЕНИИ ПОЛОЖЕНИЙ
ПБУ 18/02**

Иркутск
Издательство БГУЭП
2014

УДК 657.1:338
ББК 65.052я7
С48

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензент д-р экон. наук, проф. Г. В. Максимова

Работа выполнена при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение государственных работ в сфере научной деятельности в рамках базовой части проекта № 597 «Разработка методологии финансового обеспечения социально-значимых расходов» (номер госрегистрации в ФГАНУ ЦИТиС 01201458899).

Слободняк И. А.

С48 Оценка эффективности налоговой политики организации, основанной на применении положений ПБУ 18/02 / И. А. Слободняк, Э. А. Яковлева. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2014. – 164 с.

ISBN 978-5-7253-2773-1

Рассматриваются вопросы, связанные с применением ПБУ 18/02 для целей ведения бухгалтерского учета. Систематизированы основные временные и постоянные разницы, возникающие в связи с разными требованиями бухгалтерского и налогового законодательства. Доказана необходимость унификации подходов к отражению фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском финансовом и налоговом учете.

Для аспирантов и магистрантов направлений «Экономика», «Финансы», слушателей курсов повышения квалификации, а также практикующих бухгалтеров, аудиторов, аналитиков, осуществляющих проведение соответствующих учетно-аналитических процедур.

ББК 65.052я7

ISBN 978-5-7253-2773-1

© Слободняк И. А.,
Яковлева Э. А., 2014
© Издательство БГУЭП, 2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	4
1. Бухгалтерский финансовый учет и налоговый учет как элементы единой системы бухгалтерского учета	8
1.1. Налоговый учет как обособленная подсистема единой системы бухгалтерского учета в РФ. Мировая практика взаимодействия бухгалтерского финансового и налогового учета	8
1.2. Необходимость раскрытия информации о налоговых разницах в бухгалтерской финансовой отчетности	15
1.3. IAS 12 и ПБУ 18/02: принципиальное различие в подходах	18
1.4. Краткий обзор теоретических и методических основ исследования	24
2. Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства как объекты бухгалтерского финансового учета	26
2.1. Понятие вычитаемых временных разниц. Отражение в учете отложенных налоговых активов	26
2.2. Понятие налогооблагаемых налоговых разниц. Отражение в учете отложенных налоговых обязательств	37
2.3. Основные причины возникновения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств	41
3. Постоянные налоговые активы и постоянные налоговые обязательства как объекты финансового и налогового учета	83
3.1. Отражение в учете постоянных налоговых обязательств и постоянных налоговых активов	83
3.2. Основные причины возникновения постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств	86
4. Оценка обоснованности существования различий между финансовым и налоговым учетом	106
5. Анализ отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств организации	121
Заключение	129
Список использованной литературы	131
Приложения	135

ВВЕДЕНИЕ

Почти 12 лет назад, 19 ноября 2002 г., приказом Минфина России утверждено ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Возникло оно в большей мере из-за того, что каждый субъект преследует свои цели, используя информацию бухгалтерского учета. Одни принимают решения на основе показателей, характеризующих реальное имущественное и финансовое состояние организации, другим необходимы показатели, формирующие налогооблагаемые базы, рассчитанные с применением несколько иных допущений и правил. И чем больше разнятся цели пользователей информации, тем дальше и дальше бухгалтерский финансовый учет отдаляется от налогового, тем труднее становится работа бухгалтера и тем сложнее для понимания становится бухгалтерская отчетность (например, не зная информации о различиях между двумя учетными подсистемами, невозможно увязать два таких показателя отчетности как прибыль до налогообложения и текущий налог на прибыль через ставку налога на прибыль – реальная ставка налога на прибыль оказывается отнюдь не равна 20 %, установленным НК РФ). Поэтому и возникает необходимость в детальном изучении и анализе соответствующих разниц.

При этом заметим, что с момента издания ПБУ 18/02 вышло огромное количество публикаций, посвященных практике его применения, но нет ни одной работы, в которой бы систематизировались различия, которую бухгалтер мог бы использовать как справочник, существенно облегчающий поиск отличий между учетными подсистемами. В статьях периодических изданий описываются отдельные различия, рассматривается практика применения ПБУ 18/02 (как правило, на примере различных подходов к начислению амортизации), но комплексных работ нет.

В результате некоторые бухгалтеры достаточно часто неправильно отражают соответствующие различия в учете, а кто-то и вовсе избегает их появления, допуская при этом неточности в соблюдении требований бухгалтерского или налогового законодательства. Между тем законодательство в области бухгалтерского финансового учета все более отдаляется от налогового законодательства, при этом отсутствуют какие-либо методические указания по классификации и отражению налоговых различий в учете. Все это сильно усложняет ведение финансового учета, а также само понимание финансовой отчетности заинтересованными пользователями. Игнорирование различий между двумя учетными подсистемами при составлении бухгалтерской отчетности приводит к снижению ее качественных характеристик и несоответствию информационным запросам пользователей. В связи с этим появилась необходимость в отражении активов и обязательств, в основе возникновения которых лежат различия между бухгалтерским финансовым и налоговым учетом.

В результате в рамках выполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), утвержденной постановлением Правительства России от 6 марта 1998 г. № 283 было разработано ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г.

№ 114н (зарегистрирован в Минюсте России 31 декабря 2002 г., регистрационный № 4090). Данным документом был установлен новый порядок формирования суммы налога на прибыль в бухгалтерском учете и раскрытия информации о расчетах по налогу на прибыль в бухгалтерской финансовой отчетности. Но принять документ – регулирующий ведение бухгалтерского учета – это лишь первый шаг в ведении собственно учета. Ведь требования, установленные документом, необходимо соблюсти, с чем и возникают очевидные трудности, поскольку количество разниц со временем оказалось столь велико, что «удержать их в голове» оказалось достаточно затруднительно. Поэтому наша задача и состояла в том, чтобы, проанализировав большое количество нормативно-правовых актов, систематизировать пообъектно все основные разницы как постоянные, так и временные, описать их, предоставив в распоряжение пользователя некий шаблон, позволяющий максимально облегчить работу практикующего бухгалтера с одним из наиболее сложных документов нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета – ПБУ 18/02.

Отдельная часть данного пособия посвящена сравнительной характеристике требований ПБУ 18/02 и одного из международных стандартов финансовой отчетности – IAS 12. При этом заметим, что методические подходы, предусмотренные требованиями ПБУ 18/02, не то чтобы противоречат требованиям IAS 12, но просто основываются на иных методических посылках. В результате, несмотря на кажущиеся аналогичными результаты оценки отложенных налоговых активов (далее – ОНА) и отложенных налоговых обязательств (далее – ОНО), все-таки следует иметь в виду принципиальные различия в подходах к осуществлению расчетов.

Также заметим, что определенную работу по систематизации разниц провела и ФНС России, результатом чего явился реестр разниц, выставленный налоговой службой для обсуждения у себя на форуме: <http://forum.nalog.ru/index.php?showforum=131>. Поэтому главное, что мы хотели показать данным пособием – это то, что для каждой конкретной ситуации можно оценить существенность имеющихся различий между бухгалтерским финансовым и налоговым учетом, определить возможность управления соответствующими разницами с различными критериями оптимального соответствующей деятельности, наиболее важным из которых мы считаем чистый дисконтированный денежный поток, возникающий в связи с проведением организацией операций, являющихся причиной существования разниц.

Надеемся, что данное пособие будет полезно не только студентам, обучающимся по профилю «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит» и постигающим азы своей будущей профессии, но и практикующим бухгалтерам, которые постоянно в своей работе сталкиваются с ситуациями, которые потенциально могут привести к различиям между бухгалтерским финансовым и налоговым учетом.

При этом обращаем внимание просвещенного читателя на то обстоятельство, что информация данного пособия верна на дату его подготовки, а именно июнь 2014 г., но с учетом постоянного изменения нормативно-правовой базы налогового учета она может постепенно устаревать. Последним законом, поло-

жения которого учтены при написании данного издания, является закон № 81-ФЗ от 20 апреля 2014 г. Последующие изменения нормативно-правовой базы, которые вышли после указанной даты, просто не могли быть учтены нами, поскольку пособие уже было подписано в печать.

О законе № 81-ФЗ именно во введении данного издания хотелось бы сказать более подробно. Дело в том, что, несмотря на продекларированное сближение бухгалтерского финансового и налогового учета за последнее время наблюдается увеличение различий в методах формирования финансового результата для целей финансовой и налоговой отчетности. Тем не менее, отметим, что спустя 12 лет после разработки ПБУ 18/02 принят Федеральный закон «О внесении изменений во вторую часть Налогового кодекса Российской Федерации» № 81-ФЗ от 20 апреля 2014 г., и это первый шаг к реальному сближению финансового и налогового учета. Приведем несколько наиболее важных моментов из закона № 81-ФЗ, свидетельствующих о начале ликвидации разниц между финансовым и налоговым учетом.

1. Приказом Минфина России от 26 марта 2007 г. № 26н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по финансовому учету» определено, что в финансовом учете с 1 января 2008 г. при списании материально-производственных затрат не применяется метод ЛИФО. Согласно новому закону с 1 января 2015 г. метод ЛИФО не будет применяться и в налоговом учете. Согласимся, что данный шаг назрел уже в тот момент, когда в финансовом учете метод ЛИФО был запрещен к применению. Причины, по которым он до 2015 г. все еще сохраняется в числе разрешенных, с точки зрения налогового учета, абсолютно неясны, поэтому данное отличие может быть квалифицировано как искусственное, не имеющее какого-либо экономического обоснования, а потому шаг по его ликвидации следует оценить положительно.

2. Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, с 1 января 2015 г. будут учитывать в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах (как и в финансовом учете). И по данному пункту также заметим, что шаг, предпринятый в законе № 81-ФЗ, следует расценить положительно, поскольку аналогичный порядок для целей финансового учета, по сути, действует с момента вступления в силу ПБУ 3/2006. Но в то же время заметим, что сама по себе отмена суммовых разниц не является бесспорной. Ведь на протяжении достаточно долгого периода времени суммовые разницы существовали не только в рамках национальной системы финансового учета, но и в рамках МСФО. Их перевод (включение) в состав курсовых разниц, наверное, упрощает учет, но с точки зрения достоверности информации о финансовом состоянии, неоспоримым не является, особенно в случае приобретения внеоборотных активов, подготовка которых к вводу в эксплуатацию требует длительного периода времени и срок полезного использования которых также является продолжительным.

3. При уступке налогоплательщиком, продавцом товара (работ, услуг), осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного догово-

ром о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования, который включается в состав внереализационных расходов налогоплательщика. При этом убыток с 1 января 2015 г. будет приниматься в полной сумме в целях налогообложения на дату уступки права требования (как и в финансовом учете). Пожалуй, и данная новация также может быть оценена положительно, поскольку ранее существовавшая норма о 45-дневной отсрочке признания расходов в принципе была в чем-то надуманной: действительно, почему именно 45 дней, а не какой-то иной срок. Упрощение учетных процедур без существенных потерь для бюджета – вот необходимое и в принципе достаточное условие, при котором можно говорить о необходимости ликвидации различий между финансовым и налоговым учетом.

Однако, несмотря на попытки государства упростить учет, количество разниц по-прежнему остается велико, и для того, чтобы грамотно их отражать, нужно знать и понимать все существенные различия. Но начать изложение вопросов мы предлагаем с краткого рассмотрения истории вопроса и обзора литературных источников по данной проблематике.