

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, ведущий специалист

отдела внутреннего контроля

ООО «АФ»Авуар

_____ Е.В. Шарафутдинова

«__» _____ 2018 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

_____ И.И. Просвирина

«__» _____ 2018 г.

УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ В СООТВЕТСВИИ С МСФО И РСБУ
(СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ)

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2018.128.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

_____ Е.А. Гончар
_____ 2018 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-418

_____ К.А. Рязанова
_____ 2018 г.

Нормоконтролер, доцент

_____ Л.А. Ширшикова
_____ 2018 г.

Челябинск 2018

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)

Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»
Профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

“УТВЕРЖДАЮ”

Заведующий кафедрой,
д.э.н., профессор

_____ И.И. Просвирина
_____ 2017 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
студента
Рязановой Ксении Александровны
группа ЭУ-418

1 Тема работы: «Учет отложенных налогов в соответствии с МСФО и РСБУ(сравнительный анализ)»

утверждена приказом по университету от _____ № _____

2 Срок сдачи студентом законченной работы _____ г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования: сравнение порядка оценки и учета отложенных налогов в МСФО и РСБУ

Теоретической основой исследования явились: учебные пособия, статьи, монографии

Нормативно-правовая основа исследования: стандарты МСФО и РСБУ

Информационная основа исследования: официальный сайт БМЦ, финансовая академия «Актив», справочно-поисковая система «Консультант плюс», справочно-поисковая система «Гарант»

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

– раскрыть теоретические основы отложенного налогообложения в сравнении МСФО и РСБУ;

– выявить особенности оценки и учета отложенных налогов в системе учета активов, обязательств и капитала в сравнении МСФО и РСБУ;

– исследовать вопросы поступления методики оценки отложенных налогов в учете основных средств, кредиторской задолженности, выручки и дебиторской задолженности в сравнении МСФО и РСБУ;

– провести анализ влияния отложенных налогов на показатели ликвидности, финансовой устойчивости активов предприятия в сравнении МСФО и РСБУ;

– сформулировать рекомендации по совершенствованию налоговых издержек на основе оценки отложенных налогов.

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

- раздаточный материал;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;
- таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР

Общее количество иллюстраций – 15 слайдов.

6 Дата выдачи задания – _____ г.

Руководитель Гончар Е.А.

Задание принял к исполнению

ФИО

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов ВКР	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	02.02.18	Выполнено
Обсуждение задания	02.02.18	Выполнено
Обсуждение плана работы	04.02.18	Выполнено
Обсуждение списка литературы	10.02.18	Выполнено
Первый раздел	08.03.18	Выполнено
Второй раздел	18.04.18	Выполнено
Третий раздел	08.05.18	Выполнено
Введение, заключение, реферат	10.05.18	Выполнено
Оформление приложений	10.05.18	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	15.05.18	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	18.06-20.06.18	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	18.06-21.06.18	Выполнено

Заведующий кафедрой _____ И.И. Просвирина

Руководитель _____ Е.А. Гончар

Студент _____ К.А. Рязанова

РЕФЕРАТ

Рязанова К.А. Учет отложенных налогов в соответствии с МСФО и РСБУ (сравнительный анализ). – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–418, 2018. – 126 с., 152 табл., рис. 41, библиографический список – 40 наим.

Объект исследования – отложенные налоги по МСФО и РСБУ.

Предмет исследования – оценка и учет отложенных налогов в сравнении МСФО и РСБУ.

Цель исследования – сравнение порядка оценки и учета отложенных налогов в МСФО и РСБУ.

Выпускная квалификационная работа состоит из трех разделов. В первом разделе приведены теоретические основы отложенного налогообложения в сравнении МСФО и РСБУ. Во втором разделе рассмотрены алгоритмы и примеры расчета отложенных налогов в учете активов и обязательств в сравнении МСФО и РСБУ. В третьем разделе рассмотрены отложенные налоги в системе финансового анализа предприятия в сравнении МСФО и РСБУ.

Результаты работы. Выявлены существенные различия между отложенным налогообложением в МСФО и РСБУ на примере расчетов отложенных налогов в учете активов и обязательств. Установлена взаимосвязь отложенных налогов и показателей ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности активов предприятия в сравнении МСФО и РСБУ.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	7
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СРАВНЕНИИ МСФО И РСБУ	9
1.1 Эволюция идеи отложенного налогообложения	9
1.2 Отложенное налогообложение в РСБУ	17
1.3 Современный подход к отложенному налогообложению в МСФО	23
Вывод по разделу один	30
2 АЛГОРИТМЫ И ПРИМЕРЫ РАСЧЕТА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ В УЧЕТЕ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В СРАВНЕНИИ МСФО И РСБУ	31
2.1 Отложенные налоги в учете основных средств в сравнении МСФО и РСБУ	31
2.2 Отложенные налоги в учете выручки и дебиторской задолженности в сравнении МСФО и РСБУ	79
Вывод по разделу два	91
3 ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА ПРЕДПРИЯТИЯ В СРАВНЕНИИ МСФО И РСБУ	92
3.1 Отложенные налоги в учете основных средств в системе финансового анализа в сравнении МСФО и РСБУ	92
3.2 Отложенные налоги в учете выручки и дебиторской задолженности в системе финансового анализа в сравнении МСФО и РСБУ	109
Вывод по разделу три	116
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	118
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	120
ПРИЛОЖЕНИЕ	126
ПРИЛОЖЕНИЕ А ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ ПО МСФО И РСБУ	126

ВВЕДЕНИЕ

Проблема отложенного налогообложения не так давно появилась в России, лишь после появления ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» в 2002 году, появился вопрос о расчете отложенных налогов. Несмотря на то, что ПБУ 18/02 фактически является переводом старой версии МСФО 12. Финансовая отчетность, составленная по российским и западным стандартам для одного и того же предприятия, может существенно отличаться. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности по российским стандартам, прежде всего, ориентировано на соблюдение требований законодательства, тогда как финансовая отчетность по МСФО является более информативной для инвесторов и кредиторов. Порядок отражения отложенных налогов при формировании финансовой отчетности имеет не последнее значение, так как сказывается в итоге на оценке финансового положения предприятия. Поэтому отличия в оценке отложенных налогов по МСФО и РСБУ являются актуальным вопросом в контексте исследования аспектов повышения информативности финансовой отчетности предприятия. Актуальность темы исследования предопределила постановку цели, задач и определение объекта и предмета.

Предметом исследования выделяем оценку и учет отложенных налогов в сравнении МСФО и РСБУ, а объектом – отложенные налоги по МСФО и РСБУ.

Цель работы – сравнение порядка оценки и учета отложенных налогов в МСФО и РСБУ.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

1) рассмотреть теоретические основы отложенного налогообложения в сравнении МСФО и РСБУ: изучить эволюцию идей отложенного налогообложения и современные аспекты;

2) рассмотреть порядок оценки отложенных налогов в учете активов и обязательств в сравнении МСФО и РСБУ на проектных примерах;

3) отразить влияние отложенных налогов на показатели финансового анализа предприятия в сравнении МСФО и РСБУ.

Для решения поставленных задач использованы нормативные правовые акты РФ, стандарты МСФО, учебные пособия, научно–практические комментарии современных специалистов, статьи периодической печати.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СРАВНЕНИИ МСФО И РСБУ

1.1 Эволюция идеи отложенного налогообложения

Во многих странах налоговым законодательством предусмотрен порядок исчисления налогооблагаемой прибыли, который отличается от правил определения балансовой прибыли, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Таким образом, возникает возможность отражения прибыли в отчетности в одном периоде, а обязанность уплаты налога с этой прибыли возникает лишь в другом периоде. Эти расхождения во времени явились причиной для создания и разработки специальных правил учета налога на прибыль.

В своей статье «Генезис отложенных налогов как учетной категории» Круглякова З.И., Калининская М.В., Яценко Г.Н. описывают похожие взаимосвязанные причины возникновения отложенных налогов:

а) отложенные налоги возникли как элемент финансовой отчетности, который должен признаваться в соответствии с принципами составления финансовой отчетности;

б) отложенные налоги возникли в результате существования различия между бухгалтерской и налоговой базой по налогу на прибыль [6].

Рассмотрим, как проблема несоответствия бухгалтерских и налоговых правил отражения доходов и расходов влияет на финансовую отчетность и какие варианты ее решения предлагал Совет по МСФО с момента выпуска стандарта.

Для этого можно рассмотреть следующую ситуацию: компания применяет в своей работе высокотехнологичное оборудование, срок полезной службы которого составляет три года. Государство для целей налогового учета разрешает применять метод ускоренной амортизации к этому оборудованию. Первоначальная стоимость оборудования – 600 тыс. долл. Амортизация для целей налогового учета признается за первый, второй и третий годы как 50, 30 и 20

процентов стоимости данного оборудования соответственно. Для целей бухгалтерского учета используется метод линейной амортизации.

Выручка предприятия составляет 900 тыс. долл. в год, а операционные расходы (не включающие амортизацию) равны 400 тыс. долл. На протяжении трех лет выручка и расходы не менялись.

Ставка налога на прибыль составляет 25 процентов.

Требуется составить отчет о прибылях и убытках предприятия за три года, используя в качестве расхода по налогу на прибыль фактически начисленный (текущий) к уплате налог.

Решение. Рассчитаем налог на прибыль (таблица 1.1), подлежащий уплате за отчетный период, исходя из того, что амортизация оборудования для целей налогообложения составила:

- за 1-й год – 300 тыс. долл. ($600 \text{ тыс. долл.} \times 50 \%$);
- за 2-й год – 180 тыс. долл. ($600 \text{ тыс. долл.} \times 30 \%$);
- за 3-й год – 120 тыс. долл. ($600 \text{ тыс. долл.} \times 20 \%$).

Таблица 1.1 – Расчет текущего налога на прибыль, тысяч долларов [26]

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Налоговая амортизация	(300)	(180)	(120)	(600)
Налогооблагаемая прибыль	200	320	380	900
Налог на прибыль 25 %	50	80	95	225

Сформируем отчет о прибылях и убытках за трехлетний период (таблица 1.2).

При этом в качестве расхода по налогу на прибыль будем использовать значения начисленного налога из таблицы 1.1.

Проанализируем отчет о прибылях и убытках, так, как их видит акционер.

Акционер видит следующие параметры:

1 его бизнес простой и понятный, на протяжении ряда лет генерирует одинаковую выручку;

Таблица 1.2 – Отчет о прибылях и убытках за три года, тысяч долларов [26]

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Бухгалтерская амортизация	(200)	(200)	(200)	(600)
Прибыль до налогообложения	300	300	300	900
Налог на прибыль (текущий)	(50)	(80)	(95)	(225)
Чистая прибыль (после налогообложения)	250	220	205	675

расходы контролируются и также не меняются от года к году;

2 налоговое законодательство остается неизменным.

При этом, несмотря на постоянство всех значимых внешних факторов, получается, что чистая прибыль предприятия стабильно уменьшается. Для акционера подобная ситуация совершенно не понятна.

Фактически такая отчетность не выполняет одну из главных своих функций – функцию прогноза. Другими словами, она лишает акционера возможности делать прогнозные оценки и принимать на их основе экономические решения. Что будет, если акционер, анализируя результаты первого года, в котором чистая прибыль составила 250 тыс. долл., решит распределить всю прибыль, ожидая, что и в последующие годы прибыль будет на этом же уровне?

Учитывая, что в среднем за год предприятие генерирует 225 тыс. долл. чистой прибыли (675 тыс. долл.: 3 года), решение о распределении 250 тыс. долл., скорее всего, приведет к тому, что из предприятия будут изъяты оборотные активы, необходимые для бизнеса. И в дальнейшем предприятие не сможет поддерживать свою операционную деятельность на прежнем уровне.

Отметим еще одну интересную особенность данного расчета. Налогооблагаемая прибыль за три года (таблица 1.1) равна бухгалтерской прибыли до налогообложения за три года – 900 тыс. долл. (таблица 1.2). Иными словами, если умножить значение бухгалтерской прибыли за три года на ставку налога, в результате получится совокупная сумма налога на прибыль за три года – 225 тыс. долл. (900 тыс. долл. × 25 %).

Исходя из этого, можно сделать следующие выводы.

Во-первых, на трехлетнем промежутке между налоговым и бухгалтерским учетом нет расхождений.

Во-вторых, расхождения между налоговым и бухгалтерским учетом связаны с различиями во времени признания расходов.

К этому же выводу пришел и Совет по МСФО в начале 70-х годов прошлого века (в то время он назывался Комитетом по международным стандартам). Была сформулирована следующая идея: если по налоговым правилам в отчетном периоде сумма расходов, принимаемых для налогообложения, завышена (и, как следствие, сумма налога к начислению занижена), то необходимо отразить дополнительное обязательство по налогу, так как сумму налога все равно придется уплатить, пусть и в более поздние периоды.

Для обозначения этих явлений ввели следующие термины:

временная разница – разница между значением расходов (доходов), признанных по налоговым и бухгалтерским правилам;

отложенный налог – дополнительный налог (актив или обязательство), связанный с возникновением временных разниц.

Дружиловская Т.Ю. и Иголина Т.В. в научной статье «Совершенствование бухгалтерского учета обязательств по налогу на прибыль в России и сближение его с требованиями МСФО» определение временных разниц выразили по-другому: временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью актива и его налоговой базой, которая равняется первоначальной стоимости актива с учетом всех относящихся к этому активу вычетов, которые налоговые органы позволяют производить при определении налогооблагаемой прибыли текущего и предыдущих периодов [8].

Данные определения не являются строгими, с точки зрения МСФО (IAS) 12. Почему это так, поясним далее.

Вернемся к рассмотренной выше ситуации. Рассчитаем временную разницу и связанный с ней отложенный налог (таблица 1.3).

Таблица 1.3 – Расчет временных разниц и отложенного налога, тысяч долларов [26]

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Налоговая амортизация	300	180	120	600
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	200	200	200	600
Временная разница	100	(20)	(80)	–
Отложенный налог, признаваемый в составе расходов в отчете о прибылях и убытках (ставка 25 %)	25	(5)	(20)	–

Этот отложенный налог сформирует налоговое обязательство, так как в первом году налоговая амортизация значительно больше бухгалтерской, что приводит к уменьшению налога на прибыль первом году и, как следствие, у предприятия возникает обязательство по уплате отложенного налога на прибыль в будущем.

Таким образом, значение расхода по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках будет состоять из двух показателей: текущего налога и отложенного налога. Именно это значение расхода по налогу на прибыль поставим в бухгалтерский отчет о прибылях и убытках.

Сформируем отчет о прибылях и убытках за три года (таблица 1.4).

Таблица 1.4 – Отчет о прибылях и убытках за три года с учетом отложенных налогов, тысячи долларов [26]

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	(200)	(200)	(200)	(600)
Прибыль до налогообложения	300	300	300	900
Налог на прибыль, в т.ч.:	(75)	(75)	(75)	(225)
– текущий налог	(50)	(80)	(95)	(225)
– отложенный налог	(25)	5	20	–
Чистая прибыль (после налогообложения)	225	225	225	675

Рассмотрим теперь, как ведет себя в этой ситуации счет «Отложенное налоговое обязательство» (таблица 1.5).

Таблица 1.5 – Движение по счету «Отложенное налоговое обязательство», тысячи долларов [26]

Показатель	1-й год		2-й год		3-й год	
Сальдо на начало года	–		25		20	
Бухгалтерская проводка	Дт «Прибыли и убытки»	25	Дт «ОНО»	5	Дт «ОНО»	20
	Кт «Отложенное налоговое обязательство»	25	Кт «Прибыли и убытки»	5	Кт «Прибыли и убытки»	20
Сальдо на конец года	25		20		–	

Таким образом, Совет по МСФО нашел простой и изящный способ нивелировать воздействие налоговых правил на бухгалтерскую отчетность. Напомним, что это был 1979 год.

Однако за последующее десятилетие применения МСФО (IAS) 12 выявились определенные недостатки данного стандарта. Наиболее ярко они проявлялись при смене налоговых ставок.

В частности, начисленный ранее в обязательствах (или активах) отложенный налог не корректировался в связи со сменой налоговой ставки. Как результат на счетах отложенных налогов стали накапливаться суммы, происхождение которых было трудно объяснить.

Фактически через некоторое время счета отложенных налогов стали похожи на свалку и не информировали пользователя отчетности о том, какие оттоки экономических выгод произойдут в будущем в связи с отложенными налогами (в случае обязательств) или какие экономические выгоды предприятие получит в связи с отложенными налогами (в случае активов).

Проиллюстрируем эту проблему. Допустим, в начале второго года налоговая ставка понизилась с 25 до 15 процентов. Повторим расчет, приведенный в таблице 3 для временных разниц и отложенного налога (таблица 1.6).

Таблица 1.6 – Расчет временных разниц и отложенного налога при смене налоговой ставки, тыс. долл. [26]

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Налоговая амортизация	300	180	120	600
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	200	200	200	600
Временная разница	100	(20)	(80)	–
Налоговая ставка	25 %	15 %	15 %	–
Отложенный налог, признаваемый в составе расходов в отчете о прибылях и убытках	25	(3)	(12)	10

Текущий налог на прибыль тоже изменится во втором и третьем году. Он будет равен (для расчета используем данные по налогооблагаемой прибыли из табл. 1.1):

за 2-й год – 48 тыс. долл. ($320 \text{ тыс. долл.} \times 15 \%$);

за 3-й год – 57 тыс. долл. ($380 \text{ тыс. долл.} \times 15 \%$).

Составим теперь отчет о прибылях и убытках с учетом того, что в начале второго года ставка налога на прибыль изменилась с 25 на 15 процентов (таблица 1.7).

Таблица 1.7 – Отчет о прибылях и убытках за три года при смене налоговой ставки, тысячи долларов [26]

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл.: 3 года)	(200)	(200)	(200)	(600)
Прибыль до налогообложения	300	300	300	900
Налог на прибыль, в т.ч.:	(75)	(45)	(45)	(165)
– текущий налог	(50)	(48)	(57)	(155)
– отложенный налог	(25)	3	12	(10)
Чистая прибыль (после налогообложения)	225	255	255	735

Остановимся отдельно на отчете о прибылях и убытках. Отметим, что бухгалтерская прибыль до налога на прибыль составляет 300 тыс. долл. и общий расход по налогу на прибыль за второй и третий годы равен произведению прибыли до налогообложения и новой ставки налога на прибыль (300 тыс. долл. × 15 % = 45 тыс. долл.).

А теперь рассмотрим, что происходит со счетом «Отложенное налоговое обязательство» (таблица 1.8).

Таблица 1.8 – Движение по Счету «Отложенное налоговое обязательство» после смены налоговой ставки, тысячи долларов [26]

Показатель	1-й год		2-й год		3-й год	
Сальдо на начало года	–		25		22	
Бухгалтерская проводка	Дт «ПиУ»	25	Дт «ОНО»	3	Дт «ОНО»	12
	Кт «ОНО»	25	Кт «ПиУ»	3	Кт «ПиУ»	12
Сальдо на конец года	25		22		10	

Исходя из условий рассматриваемой ситуации, на конец третьего года основное средство полностью амортизировалось как в бухгалтерском учете, так и в налоговом.

Соответственно, это основное средство уже не может влиять на будущую налогооблагаемую прибыль. Тем не менее, на конец третьего года на счете отложенного налогового обязательства осталась сумма в 10 тыс. долл., связанная с этим основным средством. При этом она никогда не будет уплачена в бюджет, а будет просто «болтаться» на данном счете, дезинформируя пользователей.

В дальнейшем была еще одна причина для пересмотра МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». В 1989 году Совет по МСФО концептуально пересмотрел подходы к составлению финансовой отчетности, выпустив «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности», в которой закрепил балансовый подход к составлению отчетности. Неразбериха в остатках на счетах отложенных налоговых активов и обязательств была больше неприемлема, так как противоречила базовым определениям актива и

обязательства. Однако Совету по МСФО потребовалось еще семь лет, прежде чем хаос на счетах отложенных активов и обязательств был полностью побежден. И в октябре 1996 года была опубликована новая, пересмотренная версия МСФО (IAS) 12, полностью основанная на балансовом подходе [21].

1.2 Отложенное налогообложение в РСБУ

Правила формирования, учета и раскрытия информации о расчетах по налогу на прибыль регулируются ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Так как бухгалтерское и налоговое законодательство существенно отличается друг от друга, то, следовательно, прибыль при разных учетах будет отличаться. «В бухгалтерском учете прибыль формируется как часть дохода, отражающего финансовый результат деятельности организации, которым могут распоряжаться собственники. В налоговом учете прибыль – величина, выступающая базой для расчета налога на прибыль, поскольку здесь отражаются не все хозяйственные операции и не все расходы, а только учитываемые в целях налогообложения и в пределах установленной суммы. В этом случае необходимо учитывать различия, чтобы связать бухгалтерскую и налоговую прибыль. Не применять его вправе только некоммерческие организации и малые предприятия. Мнения Бабалыковой И.А., Башкатова В.В., Барсегян А.А. выражены в их статье «Анализ сущности бухгалтерской и налоговой отчетности и выявления их взаимосвязи»: Игнорирование данных различий при формировании показателя – «чистая прибыль» и оценке будущего оттока денежных средств – приводит к нарушению принципа начисления и снижению полезности информации для пользователей, в частности для внутренних пользователей, которые занимаются принятием эффективных управленческих решений [9].

Когда порядок признания доходов или расходов в бухгалтерском и налоговом учете отличается, то возникают различия. Их ПБУ 18/02 делит на два типа – временные и постоянные (рисунок 1.1).

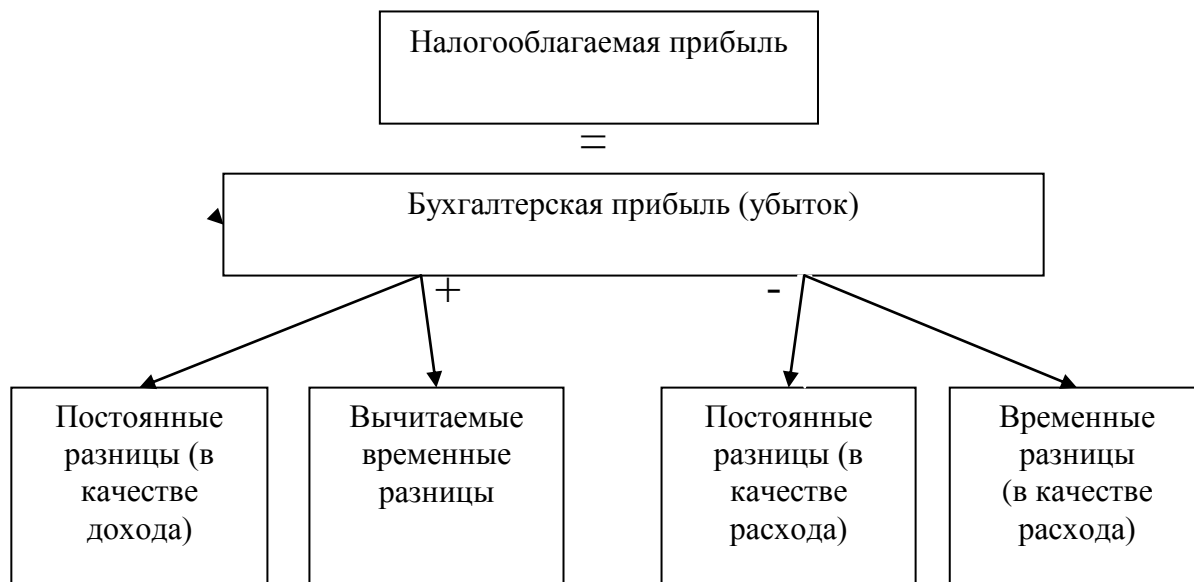


Рисунок 1.1 – Формирование налогооблагаемой прибыли в РСБУ [5]

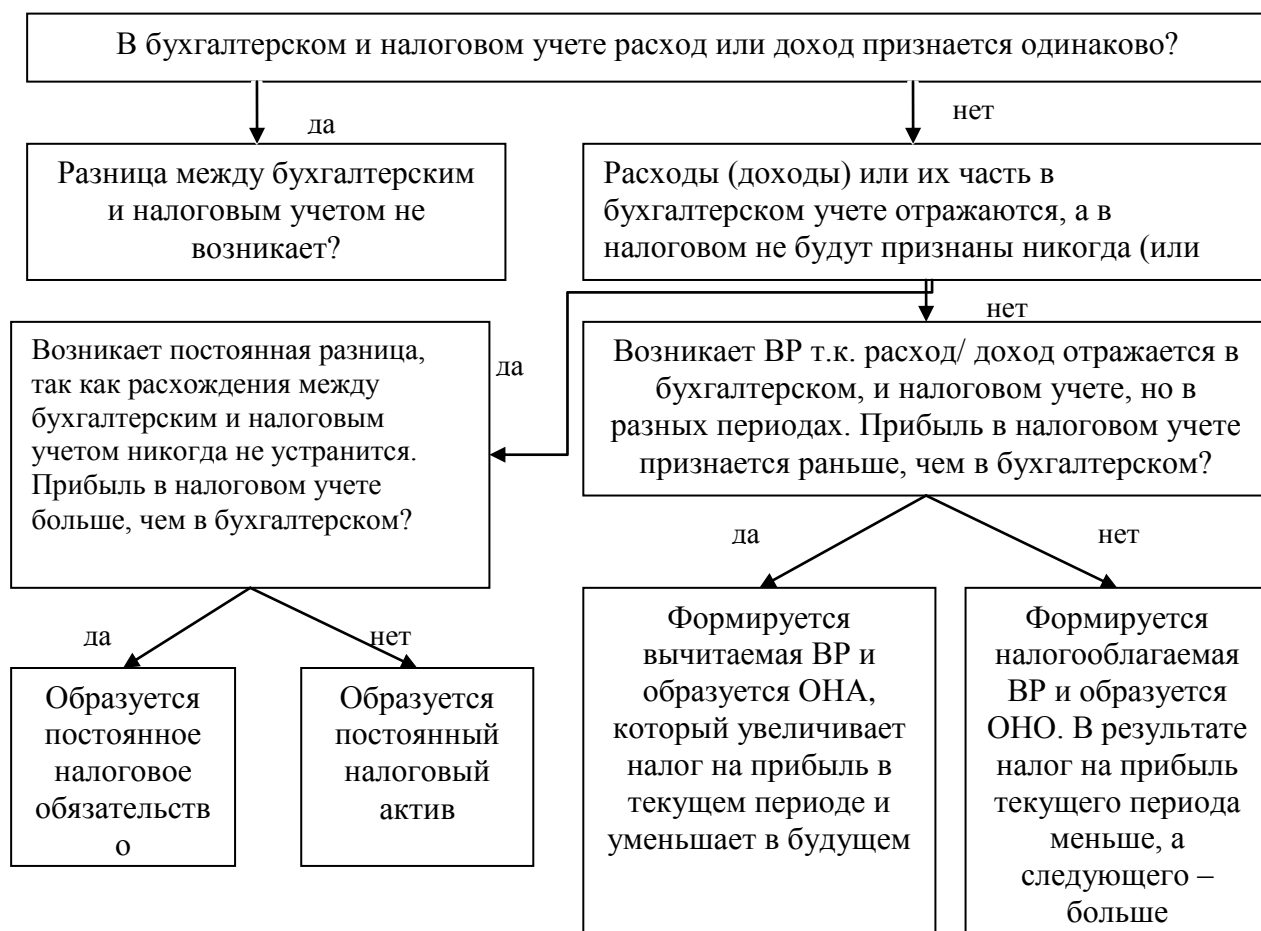


Рисунок 1.2 – Определение налогового актива и обязательства [6]

А на рисунке 1.2 показана схема того, как определять образование налогового актива или обязательства.

Если доход или расход признается только в одном учете, то образуется постоянная разница. В этом случае расхождение между бухгалтерским и налоговым учетом не устранится даже с течением времени.

Постоянные разницы согласно пункту 4 ПБУ 18/02: «доходы и расходы: формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.»

Иными словами, постоянные разницы — это отличия бухгалтерского и налогового учета, которые не будут устранены никогда.

Трофимова Л.Б. в научном тексте «Учет расчетов по налогу на прибыль в соответствии с российскими и международными стандартами» предлагает выделять четыре вида постоянных разниц, при которых:

- 1) доходы учитываются в бухгалтерском учете, но никогда не принимаются для целей налогообложения (ПНА);
- 2) расходы учитываются в бухгалтерском учете, но никогда не принимаются для целей налогообложения (ПНО);
- 3) доходы принимаются для целей налогообложения, но никогда не отражаются в бухгалтерском учете (ПНО);
- 4) расходы принимаются для целей налогообложения, но никогда не отражаются в бухгалтерском учете (ПНА) [12].

Постоянная разница возникнет, если затраты в бухучете признаются, но с точки зрения налогового законодательства расходами не являются. К таковым можно отнести представительские затраты и расходы на рекламу сверх лимита. В бухучете компания признает их в полной сумме, а для целей налога на прибыль учесть расходы сверх норматива не получится. Тогда возникнет постоянная разница, которая увеличивает сумму налоговой прибыли.

Иногда формируется и постоянная разница, которая, наоборот, уменьшает прибыль в налоговом учете. Правда, случается это не так уж часто. В качестве примера можно привести ситуацию, когда у компании возникает доход от передачи имущества в счет доли в уставном капитале другой организации. В налоговом учете этот доход признавать не нужно, а вот в бухгалтерском – наоборот.

Когда из-за возникшей постоянной разницы прибыль в налоговом учете больше, чем в бухгалтерском, формируется постоянное налоговое обязательство (ПНО). А если, наоборот, бухгалтерская прибыль больше налоговой, отражается постоянный налоговый актив – ПНА. Чтобы рассчитать ПНО или ПНА, нужно умножить постоянную разницу на ставку налога на прибыль.

В учете ПНО отражается записью по дебету счета 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» и кредиту счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». А чтобы зафиксировать актив, бухгалтер делает обратную проводку по дебету счета 68 и кредиту счета 99 субсчет «Постоянные налоговые активы».

Временные разницы делятся на два типа – вычитаемые и налогооблагаемые. Когда из-за разницы налоговая прибыль больше бухгалтерской, возникает вычитаемая временная разница. Тогда бухгалтер сформирует отложенный налоговый актив, величина которого равна временной разнице, умноженной на ставку налога.

А если возникшая разница уменьшает прибыль в налоговом учете и увеличивает в бухгалтерском, она является налогооблагаемой и формирует отложенное налоговое обязательство. Рассчитывается оно по аналогии: умножением налогооблагаемой разницы на ставку налога.

Для учета она бухгалтер использует счет 09 «Отложенные налоговые активы», а обязательств – счет 77 «Отложенные налоговые обязательства». Начисление актива отражается проводкой по дебету счета 09 и кредиту счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», а обязательства – по дебету счета 68 и кредиту счета 77. В будущих отчетных периодах доходы и расходы в

бухгалтерском и налоговом учете начнут постепенно сближаться, а отложенные активы и обязательства будут погашаться обратными проводками.

Условный доход или расход и текущий налог на прибыль:

Постоянные и временные разницы нужны для того, чтобы связать прибыль в бухгалтерском и налоговом учете. Для этого ПБУ 18/02 вводит дополнительные понятия – «условный расход (доход) по налогу на прибыль» и «текущий налог на прибыль».

Чтобы рассчитать условный расход, нужно умножить прибыль по данным бухучета на ставку налога. А если компания получила в отчетном периоде убыток, то налог на прибыль с его суммы формирует условный доход. Для учета условного расхода или дохода используют счет 99. Первый отражают записью по дебету счета 99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль» и кредиту счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». А условный доход начисляют проводкой по дебету счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 99 субсчет «Условный доход по налогу на прибыль».

В таблице 1.9 описан порядок отражения постоянные и отложенных налоговых активов, и обязательства в отчетности.

Таблица 1.9 – Как отражать постоянные и отложенные налоговые активы, и обязательства в отчетности [6]

Вид актива или обязательства	как отражается в отчетности
Отложенный налоговый актив	в бухгалтерском балансе по строке 1180 отражается сальдо чета 09. А в отчете о финансовых результатах по строке 2450 фиксируется разница между дебетовым и кредитовым оборотом счета. Если она положительна – сумма указывается со знаком «+». А когда она отрицательна – со знаком «-»
Отложенное налоговое обязательство	по строке 1420 баланса показывает сальдо счета 77. А по строке 2430 отчета о финансовых результатах – разница между оборотом по кредиту и дебету счета 77. Положительная сумма отражается со знаком «-», отрицательная – со знаком «+»
Постоянный налоговый актив, постоянное налоговое обязательство	Разница между ПНО и ПНА фиксируется по строке 2421 отчета о финансовых результатах. Если разница получилась отрицательной, ее нужно указать со знаком «-»

Текущий налог на прибыль – результат умножения прибыли в налоговом учете на ставку налога. Этот показатель рассчитывается на основе п. 21 ПБУ 18/02 по формуле (1.1):

$$\text{ТНП} = + (-) У - \text{ПНА} + \text{ПНО} + (-) \text{ОНА} + (-) \text{ОНО}, \quad (1.1)$$

где ТНП – текущий налог на прибыль;

ПНА – постоянный налоговый актив;

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ОНО – отложенное налоговое обязательство;

У – условный расход или доход по налогу на прибыль.

Если в бухгалтерском учете компании прибыль, в формулу включается условный расход со знаком «+», и если получен убыток, то условный доход со знаком «-».

Как понять, какой знак поставить в формуле для ОНА и ОНО? Тут работают те же правила, что и для заполнения строк отчета о финансовых результатах. Если разница между дебетовым и кредитовым оборотом по счету 09 положительна, то ОНА включается в формулу со знаком «+», а если отрицательна – со знаком «-». Чтобы определить знак для отложенного налогового обязательства, нужно из оборота по кредиту счета 77 вычесть оборот по дебету. Когда разница положительна, ОНО включается в формулу со знаком «-», а отрицательную разницу показывают со знаком «+» [6].

Т.А. Губина в научной статье посвященной теме сближения отложенного налогообложения в России с МСФО приходит к выводу, что применение механизма отложенного налогообложения в нашей стране недостаточно развито [14]. Также, с этим в своих трудах согласны Бараненко С.П. и Бусыгина А.В [15].

Таким образом, в РСБУ и на современном этапе применяется старый порядок оценки и отложенных налогов, заложенный МСФО.

1.3 Современный подход к отложенному налогообложению в МСФО

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» – международный стандарт финансовой отчетности, который применяется для учета текущих и будущих налоговых последствий, и действует с 01.01.1981 года, с изменениями от 01.01.1998 года, введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России.

МСФО 12 регулирует отражение в бухгалтерском учете и отчетности налогов на прибыль. Основная проблематика стандарта состоит в разрешении вопроса как учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

1 будущее возмещение (погашение) текущей стоимости активов (обязательств), которые признаются в балансе компании;

2 хозяйственных операций и иные событий, относящихся к отчетному периоду, признанных в финансовой отчетности компании.

Отложенные налоги приводят к появлению в отчетах таких объектов как отложенные обязательства и отложенные налоговые требования (отложенные налоговые активы)

Отложенное налоговое обязательство – это сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в будущих периодах [20].

Отложенное налоговое требование (отложенные налоговый актив) – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах [20].

Т.е. это означает, что в будущем налоговые платежи будут уменьшены на сумму налогового требования.

Балансовая стоимость = первоначальная – амортизация в целях б/у

Налогооблагаемая база = первоначальная стоимость – амортизация в целях налогообложения.

На рисунке 1.3 показана классификация временных разниц для целей отложенного налогообложения.

С помощью рисунка 1.4 можно определить налоговую базу исходя из выбора: налоговая база или налоговый актив.

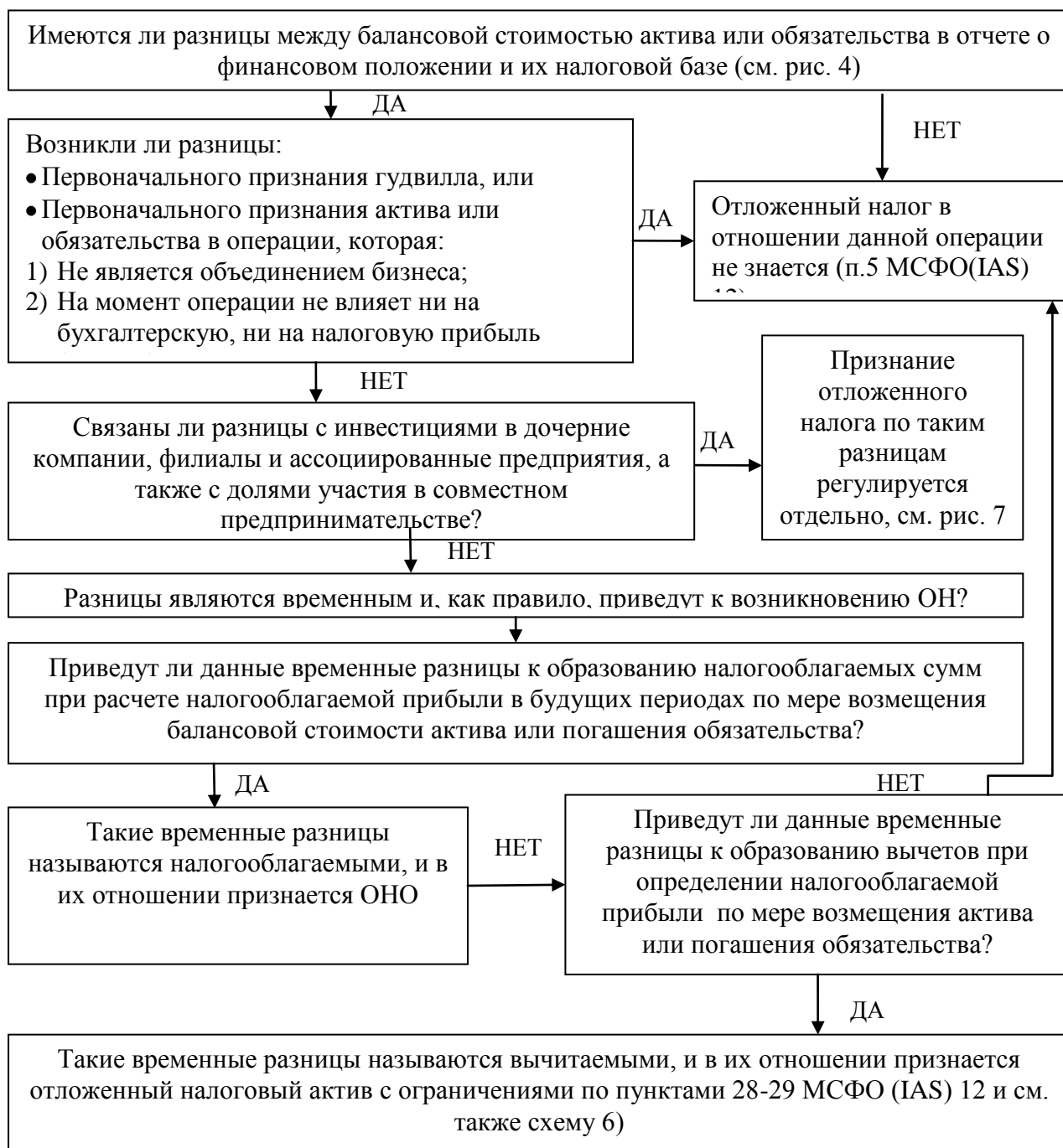


Рисунок 1.3 – Выявление и классификация временных разниц для целей отложенного налога [11]

На рисунке 1.5 отражена схема, по которой определяется ставка при оценке отложенного налога.

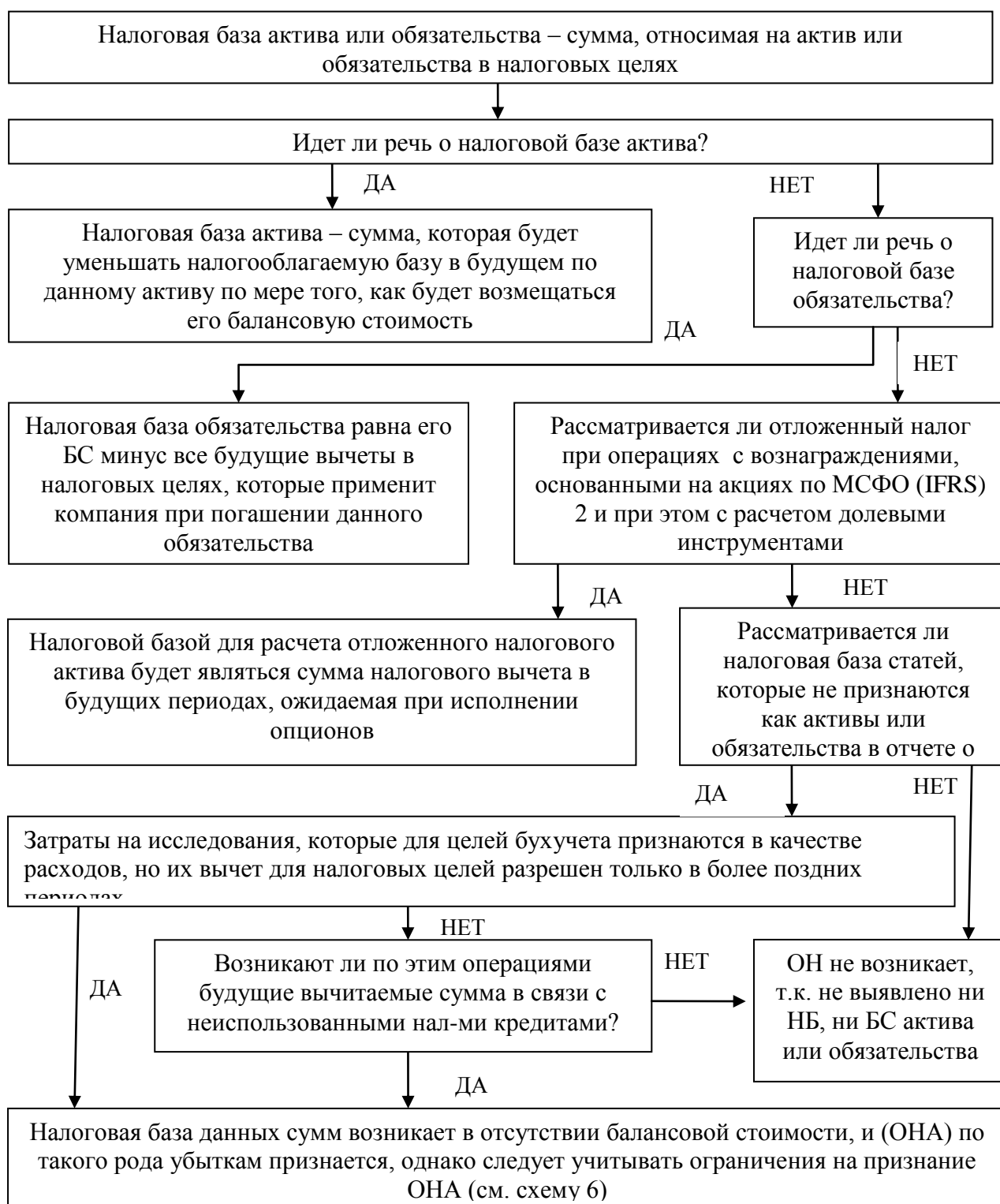


Рисунок 1.4 – Определения налоговых баз [11]

На 1.6-ом рисунке – признание отложенных налогов, на 1.7-ом – отложенный налог в связи с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании с долями участия в совместной деятельности.

На практике бывает сложно определить налоговую базу для конкретных видов активов и обязательств, а также обстоятельства, приводящие к появлению временных разниц.

Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах.

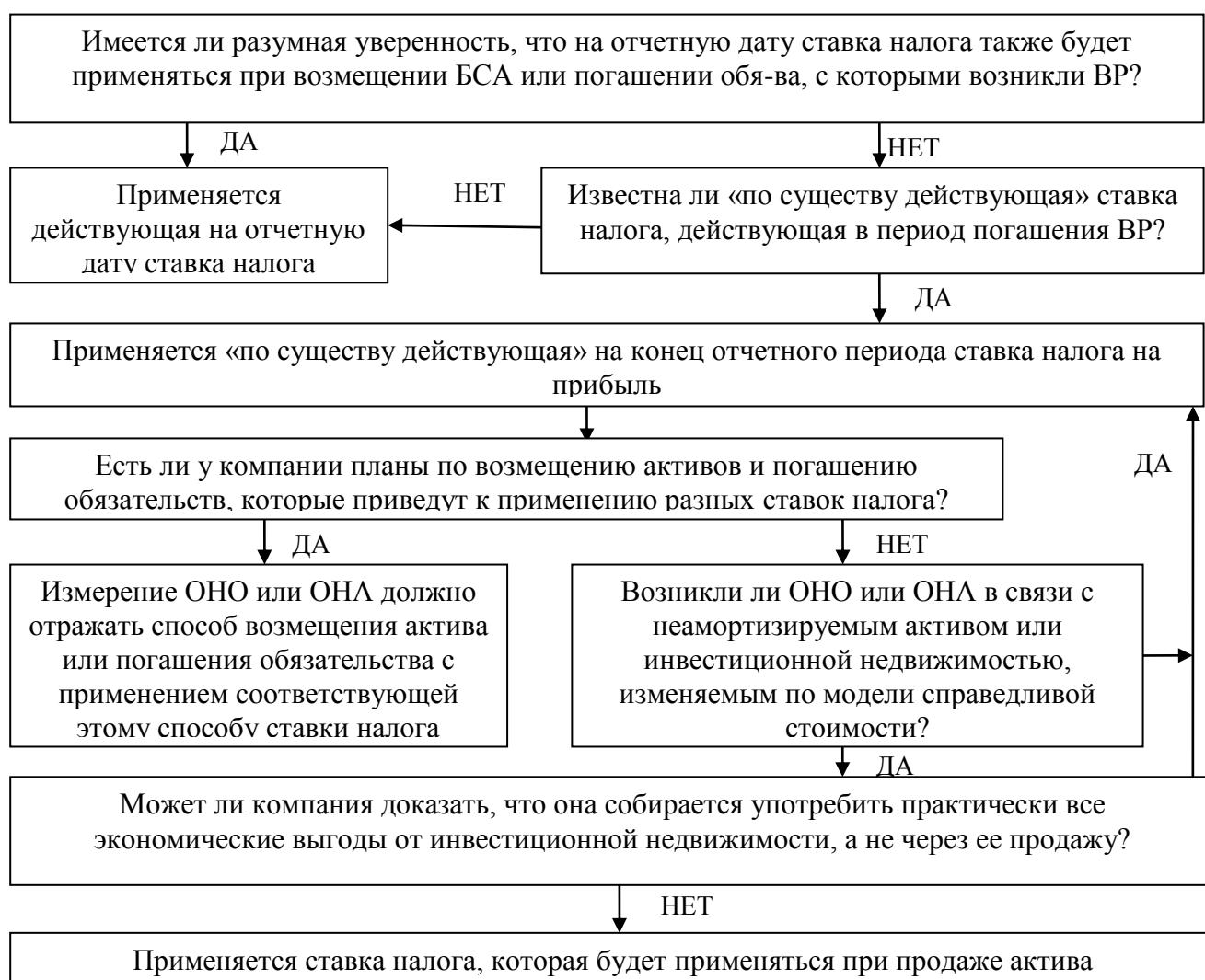


Рисунок 1.5 – Применимая ставка при оценке отложенного налога [11]

В случае выручки, полученной авансом (отложенный доход), налоговая база возникающего обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих периодах.

Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

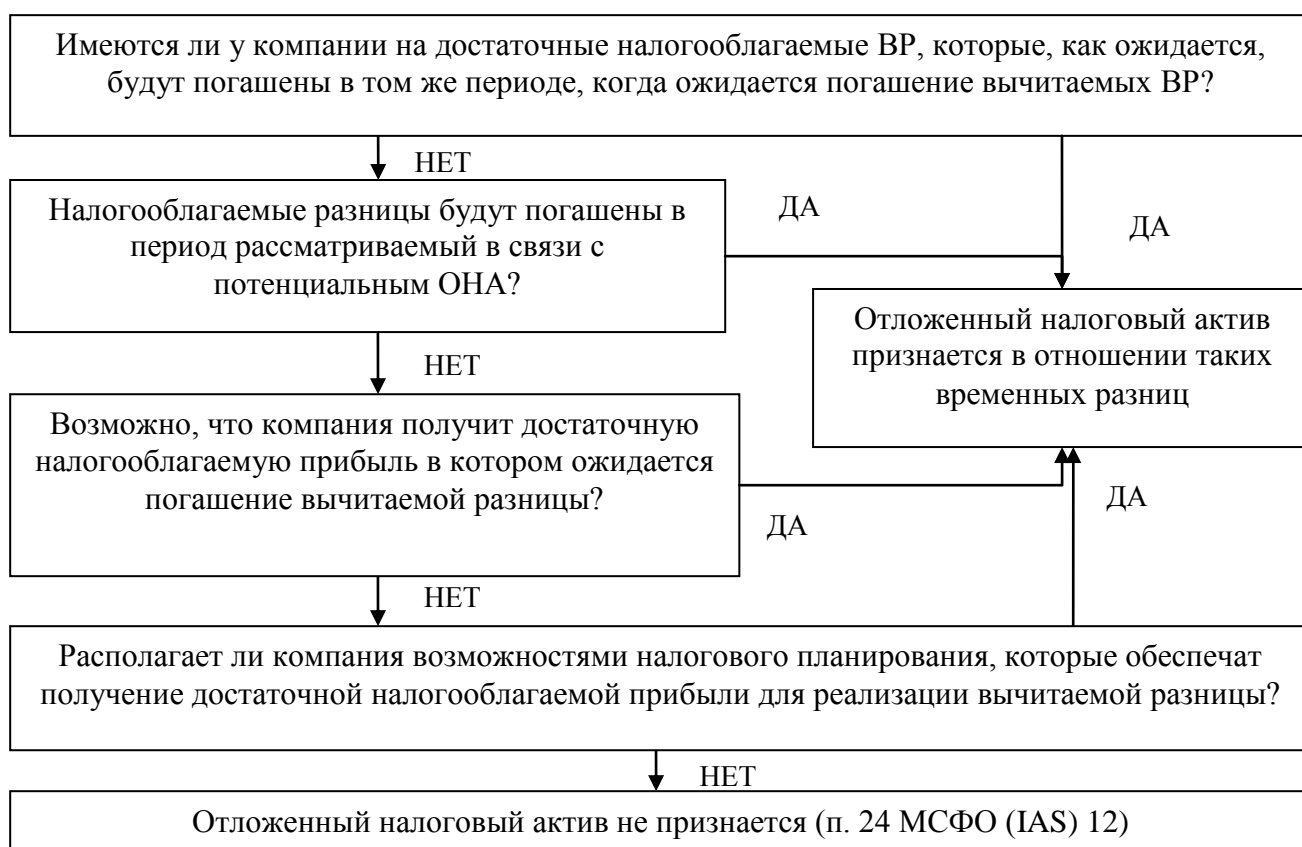


Рисунок 1.6 – Признание отложенных налоговых активов от вычитаемых временных разниц (прошедших тесты рисунка 3) [11]

Временные разницы возникают вследствие того, что время признания некоторых доходов и расходов для целей финансовой отчётности и налогообложения не совпадает. Для целей расчёта отложенных налогов временные разницы делятся на:

1 налогооблагаемые временные разницы, которые приводят к признанию отложенных налоговых обязательств (ОНО);

2 вычитаемые временные разницы, которые приводят к признанию отложенных активов (ОНА).

В таблице 1.10 показано как определить налогооблагаемую и вычитаемую разницу.



Рисунок 1.7 – Отложенный налог в связи с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании с долями участия в совместной деятельности [11]

Налогооблагаемые временные разницы возникают, когда балансовая стоимость актива больше, чем его налоговая база, или когда балансовая стоимость обязательства меньше, чем его налоговая база.

Таблица 1.10 – Возникновение налогооблагаемой и вычитаемой разниц [20]

Балансовая стоимость актива	>	Налоговая база актива	=	Налогооблагаемая разница
Балансовая стоимость обязательства	<	Налоговая база обязательства	=	Налогооблагаемая разница
Балансовая стоимость актива	<	Налоговая база актива	=	Вычитаемая разница
Балансовая стоимость обязательства	>	Налоговая база обязательства	=	Вычитаемая разница

Вычитаемые временные разницы возникают в случаях, когда балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы или балансовая стоимость обязательства превышает его налоговую базу.

Порядок действий при расчете налогового актива или же налогового обязательства предложен в статье Генераловой Н.В. и примерно такую же методологию расчет предлагает Модеров С.В. [13].

1 Определить для каждого актива и обязательства на отчетную дату балансовую стоимость (БС) и налоговую базу (НБ), применяя «балансовый метод»;

2 Для каждого актива и обязательства рассчитать временную разницу по формуле (1.2) (ВВР или НВР), помня, что:

$$ВР = БС - НБ. \quad (1.2)$$

1 Рассчитать актив и обязательство по отложенному налогу на отчетную дату по формуле (1.3) и (1.4), как сумму всех определенных в пункте 2, принимая во внимание, что

$$ООН = НВР \times \text{Прогнозная ставка налога}, \quad (1.3)$$

$$АОН = ВВР \times \text{Прогнозная ставка налога}. \quad (1.4)$$

1 Полученные суммы ООН и АОН, рассчитанные в пункте 3, отразить в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода (отчетную дату);

2 Рассчитать разницу между активами и обязательствами по отложенному налогу на конец и начало отчетного периода. Указанная величина представляет собой расход (доход) по отложенному налогу, который необходимо включить в Отчет о прибылях и убытках [8].

Колчугин С.В. и Копёнкина А.А. говорят о том, «что существует необходимость корректировки бухгалтерского баланса на суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств для целей проведения финансового анализа, так как только в этом случае показатели финансового анализа будут отражать реальные взаимосвязи исследуемых факторов» [17]. С этим мнением согласны и Покровская Н.В. и Антоненц Е.А. [18].

Вывод по разделу один

Идея отложенного налогообложения, как в МСФО, так и в РСБУ прошла долгий путь, несмотря на то, что российский учет берет в пример западные стандарты, ПБУ 18/02 и МСФО 12 имеют существенные различия. В данный момент основную роль эти различия играют в отражении отложенных налогов в финансовой отчетности, что позволяет по-разному смотреть на финансовое положение предприятия.

Основное различие между российскими и международными стандартами состоит в том, что в МСФО на современном этапе отложенные налоги определяется на основе разницы между балансовой и налоговой стоимости актива или обязательства (балансовый метод), тогда как в РСБУ в соответствии с ПБУ 18/02 заложен старый порядок, используемый ранее в МСФО, при котором отложенные налоги определяются на основе разниц между доходами (расходами) в бухгалтерском и налоговом учете.

2 АЛГОРИТМЫ И ПРИМЕРЫ РАСЧЕТА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ В УЧЕТЕ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В СРАВНЕНИИ МСФО И РСБУ

2.1 Отложенные налоги в учете основных средств в сравнении МСФО и РСБУ

Существует два метода оценки отложенных налогов в учете основных средств, они представлены на рисунке 2.1.

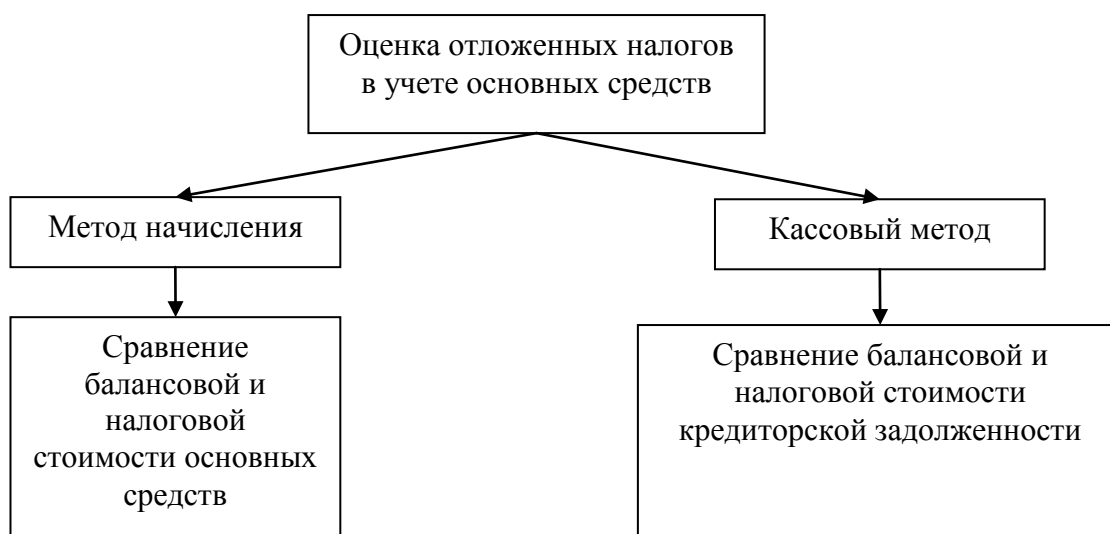


Рисунок 2.1 – Оценка отложенных налогов в учете основных средств

Условие для решения задачи:

Предприятие 01.01.2017 г. приобрело основное средство за 1,7 млн. руб. (в том числе НДС –18 %) в рассрочку на два года (срок договора до 01.01.2019). Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (35 %) в начале второго года договора (01.01.2018); второй платеж (65 %) – в конце срока действия (01.01.2019). Ставка дисконтирования составляет 20 % и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Срок полезного использования основного средства – 5 лет, метод начисления амортизации – линейный. Пересчет справедливой стоимости основных средств при наступлении очередной даты платежа поставщику. Для упрощения расчетов примем допущения:

1 амортизация основного средства начисляется один раз ежегодно 1 декабря (данное допущение предложено только для того, чтобы показать главное, не наслаивая на него излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);

2 себестоимость продукции состоит только из одного элемента затрат – амортизация основного средства (данное допущение предложено только для того, чтобы показать не совсем традиционный порядок расчета амортизации и его влияние на себестоимость продукции, не наслаивая на него излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);

3 вся произведенная продукция реализуется в этом же периоде;

4 операции списания себестоимости реализованной продукции не предшествуют обязательная операция по отражению реализации продукции, в результате которой возникают выручка и дебиторская задолженность (данное допущение предложено только для того, чтобы показать влияние не совсем традиционного порядка расчета амортизации и, как следствие, себестоимости реализованной продукции на финансовые результаты, не наслаивая на него излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);

5 метод начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете – одинаковый (линейный);

6 операции по закрытию отчетного периода отсутствуют.

Решение задачи методом начисления представлено в таблицах 2.1 – 2.34.

Таблица 2.1 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	
			Дт	Кт		
01.01.17		1.Получено оборудование, не требующее монтажа				
		1.1 Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	1 000 470,81	

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г.

В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость оборудования без НДС, которая равна справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС, и рассчитывается по формуле (2.1):

$$= \frac{\frac{ЦС_{с\text{НДС}} \cdot 100}{118}}{(1+i)^n}, \quad (2.1)$$

где – справедливая стоимость оборудования без НДС, руб.;

– справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС, руб.;

– цена сделки с НДС, руб.;

– ставка дисконтирования;

– период, соответствующий оставшемуся сроку до погашения кредиторской задолженности.

$$= \frac{\frac{1700000}{118} \cdot 100}{(1+0,2)^2} = 1\,000\,470,81.$$

Таблица 2.2 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17		1.Получено оборудование, не требующее монтажа			
		1.2 Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	180084,75

Расчет суммы по операции 1.2 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется сумма НДС с помощью формулы (2.2), исчисленная со справедливой стоимости кредиторской задолженности (справедливой стоимости оборудования):

$$\cdot 0,18, \quad (2.2)$$

где – НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности), руб.

$$= 1000470,81 \cdot 0,18 = 180084,746 \text{ руб.}$$

Таблица 2.3 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17		1.Получено оборудование, не требующее монтажа			
		1.3 Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	91	96	440207,16

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС с помощью формулы (2.3) (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС):

$$\frac{Ц_{с \text{ НДС}}}{118} \cdot 100 - , \quad (2.3)$$

где – разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

$$= 1440677,97 - 1000470,81 = 440207,16$$

Таблица 2.4 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
		1.4 Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования	19	96	79237,29

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования по формуле (2.4) (справедливой стоимостью кредиторской задолженности):

$$= \quad \cdot 0,18, \quad (2.4)$$

где – НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки (без НДС) и справедливой стоимостью оборудования (без НДС) (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС), руб.

$$= 440207,16 \cdot 0,18 = 79237,29 \text{ руб.}$$

Таблица 2.5 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
		1.5 Отражен отложенный налоговый актив	09	68	88041,43

Расчет суммы по операции 1.5 от 01.01.17 г.

В результате предыдущих операций балансовая стоимость основного средства была отражена по дебету 08 и составляла 1000470,81 руб. Налоговая стоимость

данного основного средства соответствует цене сделки без НДС, т.е. 1440677,966 руб. (сумма дебетовых оборотов по 08 и 91 счетам).

Соответственно, сумма дебетового оборота по 91 счету, составляющая 457440207,156 руб., и есть разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, которую находим по формуле (2.5), причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию отложенного налогового актива, рассчитываемого балансовым подходом по формуле (2.6):

$$P_{\text{БПЦ}} \quad , \quad (2.5)$$

где – балансовая (бухгалтерская) стоимость основного средства, руб.;

– налоговая стоимость (налоговая база) основного средства, руб.;

– первая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$= 1000470,81 - 1440677,97 = - 440207,16 \text{ руб.}$$

$$\text{ОНА}_{\text{Р}_{\text{БПЦ}}} \quad , \quad (2.6)$$

где – ставка налога на прибыль, %;

$\text{ОНА}_{\text{Р}_{\text{БПЦ}}}$ – сумму отложенного налогового актива, исчисленного с первой разницы между балансовой и налоговой стоимостью основного средства.

$$\text{ОНА}_{\text{Р}_{\text{БПЦ}}} = - 440207,16 \cdot 20 \% = - 88041,43 \text{ руб.}$$

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 по формуле (2.7) (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС):

$$\quad , \quad (2.7)$$

где – отложенный налоговый актив, руб.

$$\text{ОНА} = 0,2 \cdot 440207,16 = 88041,43 \text{ руб.}$$

Таблица 2.6 – Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17	2.	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	180084,75

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, полученная по операции 1.2. с помощью формулы (2.8):

$$, \quad (2.8)$$

где – НДС к вычету (отнесенный на возмещение из бюджета)

$$= 180084,75 \text{ руб.}$$

Таблица 2.7 – Введено оборудование в эксплуатацию

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17	3	Введено оборудование в эксплуатацию	01	08	1000470,81

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г.

По данной операции отражается справедливая стоимость оборудования без НДС, равная справедливой стоимости кредиторской задолженности без НДС, формула (2.9):

$$. \quad (2.9)$$

= 1000470,81 руб.

Таблица 2.8 – Начислена годовая амортизации оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.12.17	4.	Начислена годовая амортизации оборудования	20 (или другой счет учета затрат)	02	200094,16

Расчет суммы по операции 4 от 01.12.17 г.

По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.10):

$$A_{2017} = \frac{CC_{OC_{\text{безНДС}}}}{СПИ}, \quad (2.10)$$

где – срок полезного использования оборудования, лет.

$$A_{2017} = \frac{1000470,81}{5} = 200094,16 \text{ руб.}$$

Таблица 2.9 – Частично погашен отложенный налоговый актив

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.12.17	5.	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	17608,29

Расчет суммы по операции 5 от 01.12.17 г.

В результате предыдущих операций балансовая стоимость основного средства была отражена по дебету 08 и составляла 1000470,81 руб. Налоговая стоимость данного основного средства соответствует цене сделки без НДС, т.е. 1271186,44 руб. (сумма дебетовых оборотов по 08 и 91 счетам). Начисление амортизации по кредиту 02 счета в сумме 200094,16 руб. в бухгалтерском учете и 288135,59 руб. в

налоговом учете предполагает уменьшение на эти суммы соответственно балансовой и налоговой стоимости основных средств. Таким образом, в результате проведения данной операции, балансовая стоимость основного средства составит 980376,65 руб., а налоговая стоимость основного средства составит 1152542,38 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства найдена по формуле (2.11) и составляет 172165,73 руб., причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию или погашению отложенного налогового актива.

$$P_{\text{БП2}} \quad , \quad (2.11)$$

где $P_{\text{БП2}}$ – вторая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$P_{\text{БП2}} = 980376,65 - 1152542,38 = -172165,73 \text{ руб.}$$

Так как в результате операции 1.5 отражено возникновение отложенного актива в сумме 88041,43 руб. Для определения суммы погашения отложенного налогового актива необходимо рассчитать отклонение между предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства и такой же новой разницей, образовавшейся в результате проведения данной операции и затем умножить полученный результат на ставку налога на прибыль, формулы (2.12), (2.13).

$$\Delta_1 P_{\text{БП}} = P_{\text{БП1}} - P_{\text{БП2}} \quad , \quad (2.12)$$

где $\Delta_1 P_{\text{БП}}$ – первое отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\Delta_1 P_{\text{БП}} = -440207,16 - 172165,73 = -88040,43 \text{ руб.}$$

$$\text{ПОНА}_{\Delta_1 P_{\text{БП}}} = \quad \cdot \text{СНП}, \quad (2.13)$$

где $\text{ПОНА}_{\Delta_1 P_{\text{БП}}}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная, исходя из первого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\text{ПОНА}_{\Delta_1 P_{\text{БП}}} = 88040,43 \cdot 20 \% = 17608,29 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 17608,29 руб. Полученная сумма погашения отложенного налогового актива в данном случае не совпадает с ситуацией, возникающей в случае применения ПБУ 18/02, когда возникает отложенное налоговое обязательство Д68К77 –17608,29 руб., рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета формула (2.14).

$$\text{ОНО} = \text{СНП} \cdot (\quad - A) = \text{СНП} \cdot \left(\frac{\text{ЦС}_{\text{с НДС}} \cdot 100}{5} - A_{2017} \right), \quad (2.14)$$

где \quad – отложенное налоговое обязательство, руб.;

\quad – амортизация по данным налогового учета, руб.

$$\text{ОНО} = 0,2 \cdot \left(\frac{1700000}{5} - 200094,16 \right) = 17608,29 \text{ руб.}$$

Таблица 2.10 – Выпущена готовая продукция на склад

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
28.12.17	6.	Выпущена готовая продукция на склад	43	20	200094,16

По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Таблица 2.11 – Списана себестоимость реализованной продукции

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
28.12.17		7. Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	200094,16

По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Таблица 2.12 – Отражено увеличение КЗ поставщику

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18		8. Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	96	60	181805,56

Расчет суммы по операции 8 от 01.01.18 г.

По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты по формуле (2.15):

$$\Delta_{\text{кз}} = (440207,16 \cdot 1,18) \cdot D, \quad (2.15)$$

где $\Delta_{\text{кз}}$ – увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, руб.;

D – доля суммы платежа.

$$\Delta_{\text{кз}} = (440207,16 \cdot 1,18) \cdot 0,35 = 181805,56 \text{ руб.}$$

Таблица 2.13 – Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18		9. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	01	91	154072,51

Расчет суммы по операции 9 от 01.01.18 г.

По данной операции отражается увеличение первоначальной стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, по формуле (2.16):

$$\Delta_{OC} = \dots \cdot D, \quad (2.16)$$

где Δ_{OC} – увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, руб.

$$\Delta_{OC} = 440207,16 \cdot 0,35 = 154072,51 \text{ руб.}$$

Таблица 2.14 – Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию

Дата опер.	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18		10. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	27733,05

Расчет суммы по операции 10 от 01.01.18 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС по формуле (2.17).

$$= D \cdot \dots \quad (2.17)$$

$$= 0,35 \cdot 79237,29 = 27733,05 \text{ руб.}$$

Таблица 2.15 – Частично погашен отложенный налоговый актив

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18	11.	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	26412,43

Расчет суммы по операции 11 от 01.01.18 г.

В результате последних операций балансовая стоимость основного средства составила 800376,65 руб., а налоговая стоимость основного средства составила 1152543,38 руб. В результате проведения операции 9 балансовая стоимость основного средства в соответствии с дебетовым оборотом по 01 счету увеличилась на 154072,51 руб., а налоговая стоимость основного средства не изменилась. С учетом данной операции балансовая стоимость основного средства составила 954449,16 руб., а налоговая стоимость основного средства осталась 1152542,38 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства, найденная по формуле (2.18), теперь составляет 198093,22 руб., причем она также отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию или погашению отложенного налогового актива.

$$P_{\text{БП}_3} \quad , \quad (2.18)$$

где $P_{\text{БП}_3}$ – третья разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$P_{\text{БП}_3} = 954449,16 - 1152543,38 = -198093,22 \text{ руб.}$$

Так как в результате операции 1.5 отражено возникновение отложенного актива в сумме 91525,42 руб., представляющего собой умножение ставки налога на прибыль на отрицательную разницу между балансовой и налоговой

стоимостью этого же объекта основных средств, то однозначно в результате проведения данной операции мы имеем погашение отложенного налогового актива. Для определения суммы погашения отложенного налогового актива необходимо рассчитать отклонение между предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства с помощью формулы (2.19) и такой же новой разницей, образовавшейся в результате проведения данной операции и затем умножить полученный результат на ставку налога на прибыль, формула (2.20).

$$\Delta_2 P_{\text{БП}} = P_{\text{БП}_2} - P_{\text{БП}_3}, \quad (2.19)$$

где $\Delta_2 P_{\text{БП}}$ – второе отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\Delta_2 P_{\text{БП}} = -352166,73 - (-198093,22) = -154072,51 \text{ руб.}$$

$$\text{ОНА}_{\Delta_2 P_{\text{БП}}} = \Delta_2 P_{\text{БП}} \cdot 0,35, \quad (2.20)$$

где $\text{ОНА}_{\Delta_2 P_{\text{БП}}}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная, исходя из второго отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\text{ОНА}_{\Delta_2 P_{\text{БП}}} = 154072,52 \cdot 20 \% = 30814,50 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 30814,50 руб.

Полученная сумма погашения отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на часть (35 %) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС, формула (2.21).

где – сумма погашенного отложенного налогового актива, руб.
 $= 0,2 \cdot 154072,51 = 30814,50$ руб.

Таблица 2.16 – Отражено увеличение начисленной амортизации

Дата.	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18	12	Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты	91	02	38518,13

Расчет суммы по операции 12 от 01.01.18 г.

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты по формуле (2.22):

$$\Delta_{\text{АМО}} = \frac{\Delta_{\text{ОС}}}{\text{СПИ}_{\text{ост}}} \quad (2.22)$$

где $\Delta_{\text{АМО}}$ – увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты, руб.;

– оставшийся срок амортизации оборудования, лет.

$$\Delta_{\text{АМО}} = \frac{154072,51}{4} = 38518,13 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 13 от 01.01.18 г.

В результате проведения операции 12 балансовая стоимость основного средства уменьшилась на величину кредитового оборота по 02 счету в сумме

38518,134 руб. и составила 915931,03 руб., налоговая стоимость основного средства не изменилась и составляет 1152543,38 руб.

Таблица 2.17 – Отражен отложенный налоговый актив

Дата	№.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18	13	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	7703,63

Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства, с помощью формулы (2.22), теперь составляет 236611,35 руб., причем она также отрицательна и приводит к образованию или погашению отложенного налогового актива, формула (2.23).

$$P_{\text{БП}_4} \quad , \quad (2.22)$$

где $P_{\text{БП}_4}$ – четвертая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$P_{\text{БП}_4} = 915931,03 - 1152542,38 = -236611,35 \text{ руб.}$$

$$\Delta_3 P_{\text{БП}} = P_{\text{БП}_3} - P_{\text{БП}_4}, \quad (2.23)$$

где $\Delta_3 P_{\text{БП}}$ – третье отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\Delta_3 P_{\text{БП}} = -198093,22 - (-236611,35) = 38518,13 \text{ руб.}$$

Результаты расчета последнего отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства показывают, что знак отклонения сменился с положительного на отрицательный. Следовательно, в результате проведения данной операции происходит доначисление отложенного налогового

актива, исходя из полученного отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства по формуле (2.24).

$$\text{ОНА}_{\Delta_3 P_{\text{БП}}} = \Delta_3 P_{\text{БП}} \quad , \quad (2.24)$$

где $\text{ОНА}_{\Delta_3 P_{\text{БП}}}$ – сумма отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из третьего отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\text{ОНА}_{\Delta_3 P_{\text{БП}}} = 38518,13 \cdot 20 \% = 7703,63 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили доначисление отложенного налогового актива в сумме 7703,63 руб.

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с ситуацией, возникающей в случае применения ПБУ 18/02, когда возникает погашение отложенного налогового обязательства Д77К68 –7703,63 руб., рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию, формула (2.25).

$$\Delta_{\text{АМО}} \quad , \quad (2.25)$$

где – сумма погашенного отложенного налогового обязательства, руб.

$$= 0,2 \cdot 38518,13 = 7703,63 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 14 от 01.01.18г.

Таблица 2.18 – Оплачено поставщику за оборудование

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18	14.	Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (35 %))	60	51	535000

По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС, по формуле (2.26):

$$, \quad (2.26)$$

где – сумма погашенной кредиторской задолженности, руб.
 $= 1700000 \cdot 0,35 = 535000$ руб.

Таблица 2.19 – Начислена годовая амортизация оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.12.18	15.	Начислена годовая амортизация оборудования	20	02	238612,29

Расчет суммы по операции 15 от 01.12.18 г.

По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.27):

$$A_{2018} = \frac{CC_{OC \text{ без НДС}}}{СПИ} + \frac{\Delta OC}{СПИ_0}, \quad (2.27)$$

где – годовая сумма амортизации оборудования за 2018г, руб.,
 – срок полезного использования оборудования, год;
 – оставшийся срок использования оборудования, год.

$$A_{2018} = \frac{1000470,81}{5} + \frac{154072,51}{4} = 238612,29 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 16 от 01.12.18г.

Начисление амортизации по кредиту 02 счета в сумме 238612,29 руб. в бухгалтерском учете и 288135,59 руб. в налоговом учете предполагает

уменьшение на эти суммы соответственно балансовой и налоговой стоимости основных средств.

Таблица 2.20 – Частично погашен отложенный налоговый актив

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.12.18	16.	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	9904,66

Таким образом, в результате проведения операции 15 балансовая стоимость основного средства составит 677318,74 руб., а налоговая стоимость основного средства составит 864406,79 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства, найденная по формуле (2.28) составляет 187088,05 руб., причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию или погашению отложенного налогового актива.

$$P_{\text{БП}_5} \quad , \quad (2.28)$$

где $P_{\text{БП}_5}$ – пятая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$P_{\text{БП}_5} = 677318,74 - 875411,96 = -187088,05$$

Так как в результате операции 1.5 и операции 13 отражено возникновение отложенного актива в сумме 88041,43 руб. и 7703,69 руб. соответственно, актива в данном случае не совпадает с ситуацией, возникающей в случае применения ПБУ 18/02, когда возникает отложенное налоговое обязательство Д68К77 – представляющего собой умножение ставки налога на прибыль на отрицательную разницу между балансовой и налоговой стоимостью этого же объекта основных средств, то однозначно в результате проведения данной операции мы имеем погашение отложенного налогового актива. Для определения суммы погашения отложенного налогового актива необходимо рассчитать отклонение между

предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства и такой же новой разницей по формуле (2.29).

$$\Delta_4 P_{\text{БП}} = P_{\text{БП}_4} - P_{\text{БП}_5}, \quad (2.29)$$

где $\Delta_4 P_{\text{БП}}$ – четвертое отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\Delta_4 P_{\text{БП}} = -236611,35 - (-198093,22) = -49523,30 \text{ руб.}$$

Результаты расчета последнего отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства показывают, что знак отклонения сменился с отрицательного на положительный. Следовательно, в результате проведения данной операции происходит погашение отложенного налогового актива по формуле (2.30), исходя из полученного отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства.

$$\text{ПОНА}_{\Delta_4 P_{\text{БП}}} = \Delta_4 P_{\text{БП}} \cdot \text{СНП},$$

где $\text{ПОНА}_{\Delta_4 P_{\text{БП}}}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная, исходя из четвертого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\text{ПОНА}_{\Delta_4 P_{\text{БП}}} = 49523,30 \cdot 20 \% = 9904,66 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 9904,66 руб.

Полученная сумма отложенного налогового 11005,18 руб., рассчитанное как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между амортизаций по данным налогового и бухгалтерского учета, формула (2.31).

$$\text{ОНО} = \text{СНП} (A_{\text{нч}} - A) = \text{СНП} \left(\frac{\text{ЦС}_{\text{с НДС}} \cdot 100}{5} - A_{2018} \right). \quad (2.31)$$

$$\text{ОНО} = 0,2 \left(\frac{1700000}{5} \cdot 100 - 238612,29 \right) = 9904,66 \text{ руб.}$$

Таблица 2.21 – Выпущена готовая продукция на склад

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
28.12.18	17.	Выпущена готовая продукция на склад	43	20	238612,29

Расчет суммы по операции 17 от 28.12.18 г.

По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Таблица 2.22 – Списана себестоимость реализованной продукции

Дата	№	Хозяйственная операция.	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
28.12.18	18.	Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	238612,29

Расчет суммы по операции 18 от 28.12.18 г.

Таблица 2.23 – Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19	19.	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	337638,89

По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Расчет суммы по операции 19 от 01.01.19 г.

По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности в связи с наступлением даты оплаты, равное части (65 %) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС по формуле (2.15).

$$\Delta_{\text{кз}} = (440207,16 - 1,18) \cdot 0,65 = 337638,89 \text{ руб.}$$

Таблица 2.24 – Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19		20. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	01	91	286134,65

Расчет суммы по операции 20 от 01.01.19 г.

По данной операции отражается увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, равное части (65 %) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС по формуле (2.16).

$$\Delta_{\text{ос}} = 440207,16 \cdot 0,65 = 286134,65 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 21 от 01.01.19 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленного с части (65 %) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС по формуле (2.17).

Таблица 2.25 – Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19		21. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	51504,24

$$= 0,65 \cdot 79237,29 = 51504,24 \text{ руб.}$$

Таблица 2.26 – Отражены отложенные налоги

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19		22. Отражены отложенные налоги			
		22.1. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	37417,61
		22.2. Отражено отложенное налоговое обязательство	68	77	19809,32

Расчет суммы по операции 22 от 01.01.19 г.

В результате проведения операции 20 балансовая стоимость основного средства в соответствии с дебетовым оборотом по 01 счету увеличилась на 286134,65 руб., а налоговая стоимость основного средства не изменилась. С учетом данной операции балансовая стоимость основного средства составила 963453,39 руб., а налоговая стоимость основного средства осталась 864406,79 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства, по формуле (2.32) теперь составляет 99046,60 руб., причем она сменила знак с отрицательного на положительный, что предопределяет одновременное погашение отложенного налогового актива и образование отложенного налогового обязательства.

$$P_{\text{БП}_6} = \quad , \quad (2.32)$$

где $P_{БП_6}$ – шестая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$P_{БП_6} = 963453,39 - 864406,79 = 99406,60 \text{ руб.}$$

Как показывают последние расчеты, в результате проведения операции 20 знак разницы между балансовой и налоговой стоимостью основного средства сменился с отрицательного на положительный. Это говорит о том, что в результате указанной операции, влияющей на стоимость основного средства, балансовая стоимость основного средства не только сравнялась с его налоговой стоимостью, но и достигла ее превышения.

Следствием этого, на данном этапе возникает необходимость отражения двух операций:

1 операции по погашению отложенного налогового актива, исходя из суммы, определенной в операции 16 в виде отрицательной разницы, составляющей 187088,05 руб., формулы (2.33), (2.35);

2 операции по отражению налогового обязательства, исходя из суммы, определенной на данном этапе в виде положительной разницы, составляющей 99046,60 , формула (2.34) и формула (2.36)

$$\Delta_5^1 P_{БП} = P_{БП_5} - 0, \quad (2.33)$$

$$\Delta_5^2 P_{БП} = 0 - P_{БП_6}, \quad (2.34)$$

где $\Delta_5^1 P_{БП}$ – первая часть пятого отклонения между предыдущей (пятой) и нулевой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$\Delta_5^2 P_{БП}$ – вторая часть пятого отклонения между шестой и нулевой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\Delta_5^1 P_{\text{БП}} = -187088,05 \text{ руб.}$$

$$\Delta_5^2 P_{\text{БП}} = -99046,60 \text{ руб.}$$

$$\text{ПОНА}_{\Delta_5 P_{\text{БП}}} = \Delta_5^1 P_{\text{БП}} \cdot \text{СНП}, \quad (2.35)$$

$$\text{ОНА}_{\Delta_5 P_{\text{БП}}} = \Delta_5^2 P_{\text{БП}} \cdot \text{СНП}, \quad (2.36)$$

где $\text{ПОНА}_{\Delta_5 P_{\text{БП}}}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная, исходя из четвертого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб,

$\text{ОНА}_{\Delta_5 P_{\text{БП}}}$ – сумма отложенного налогового актива, рассчитанная исходя из третьего отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\text{ПОНА}_{\Delta_5 P_{\text{БП}}} = 187088,05 \cdot 20 \% = 37417,61 \text{ руб.}$$

$$\text{ОНА}_{\Delta_5 P_{\text{БП}}} = 99046,60 \cdot 20 \% = 19809,32 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили одновременно погашение отложенного налогового актива в сумме 37417,61 руб. и начисление отложенного налогового обязательства в сумме 19809,32 руб.

Полученная сумма отложенных налогов по модулю совпадает с величиной погашения отложенного налогового актива, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на часть разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС, формула (2.37).

$$P_{\text{ОНА}} = \text{СНП} \cdot \Delta_{\text{ОС}}, \quad (2.37)$$

где – сумма погашенного отложенного налогового актива, руб.

$$П_{ОНА} = 0,2 \cdot 28614,65 = 57226,93 \text{ руб.}$$

Таблица 2.27 – Отражено увеличение амортизации оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19	23.	Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением первоначальной (справедливой) стоимости в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	91	02	95378,22

Расчет суммы по операции 23 от 01.01.19 г.

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты по формуле (2.22):

$$\Delta_{АМО} = \frac{286134,65}{3} = 95378,22 \text{ руб.}$$

Таблица 2.28 – Частично погашено отложенное налоговое обязательство

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19	24.	Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	19075,64

Расчет суммы по операции 24 от 01.01.19 г.

В результате проведения операции 23 балансовая стоимость основного средства уменьшилась на величину кредитового оборота по 02 счету в сумме 95378,22 руб. и составила 86807,17 руб. Налоговая стоимость основного средства не изменилась и составляет 864406,79 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства теперь составляет 0 руб, по формуле (2.38).

$$P_{\text{БП}_7} = \quad , \quad (2.38)$$

где $P_{\text{БП}_7}$ – седьмая разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$P_{\text{БП}_7} = 868075,17 - 864406,79 = 3668,38 \text{ руб.}$$

Для определения суммы погашения отложенного налогового актива необходимо рассчитать отклонение между предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства и такой же новой разницей по формуле (2.39).

$$\Delta_6 P_{\text{БП}} = P_{\text{БП}_6} - P_{\text{БП}_7}, \quad (2.39)$$

где $\Delta_6 P_{\text{БП}}$ – шестое отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\Delta_6 P_{\text{БП}} = 99046,60 - 3668,38 = 95378,22 \text{ руб.}$$

В результате проведения операции 22.2 было отражено возникновение отложенного обязательства в сумме 19809,32 руб., представляющего собой умножение ставки налога на прибыль на положительную разницу между балансовой и налоговой стоимостью этого же объекта основных средств, поэтому однозначно в результате проведения операции 23 мы имеем погашение отложенного налогового обязательства по формуле (2.40).

$$\text{ПОНА}_{\Delta_6 P_{\text{БП}}} = \Delta_6 P_{\text{БП}} \cdot \text{СНП}, \quad (2.40)$$

где $\text{ПОНА}_{\Delta_6 P_{\text{БП}}}$ – сумма погашения отложенного налогового обязательства, рассчитанная исходя из шестого отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, руб.

$$\text{ПОНА}_{\Delta 6 P_{\text{БП}}} = 95378,22 \cdot 20 \% = 19075,64 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения операции 23 в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового обязательства в сумме 19075,64 руб.

Полученная сумма погашения отложенного налогового обязательства в МСФО совпадает с величиной такого же, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на дополнительно начисленную амортизацию, формула (2.41).

$$\text{П}_{\text{ОНО}} = \text{СНП} \cdot \Delta_{\text{АМО}}, \quad (2.41)$$

где – сумма погашенного отложенного налогового обязательства, руб.

$$\text{П}_{\text{ОНО}} = 0,2 \cdot 95378,22 = 19075,64 \text{ руб.}$$

Таблица 2.29 – Оплачено поставщику за оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19		25. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (65 %))	60	51	1105000

Расчет суммы по операции 25 от 01.01.19 г.

По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.42):

$$, \quad (2.42)$$

где – сумма погашенной кредиторской задолженности, руб.

$$= 1700000 \cdot 0,65 = 1105000 \text{ руб.}$$

Таблица 2.30 – Динамика изменения балансовой и налоговой стоимости основного средства по операциям

№ оп, влияющей на БС и НС	Содержание операции	Балансовая стоимость ОС	Налоговая стоимость ОС	Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостями
1.3	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	1000470,81	1440677,97	-440207,16
4	Начислена годовая амортизации оборудования	800376,65	1152542,38	-352165,73
9	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	954449,16	1152542,38	-198093,22
12	Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты	915931,03	1152542,38	-236611,35
15	Начислена годовая амортизация оборудования	677318,74	864406,79	-187088,05
20	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	963453,39	864406,79	99046,6
23	Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением первоначальной (справедливой) стоимости в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	868075,17	864406,79	3668,38

Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ (таблицы 2.30–2.34, приложение А) показало, что по модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, различен только их характер. В некоторых операциях по МСФО возникает отложенный налоговый актив или его погашение, а в РСБУ – отложенное налоговое обязательство или его погашение, и наоборот.

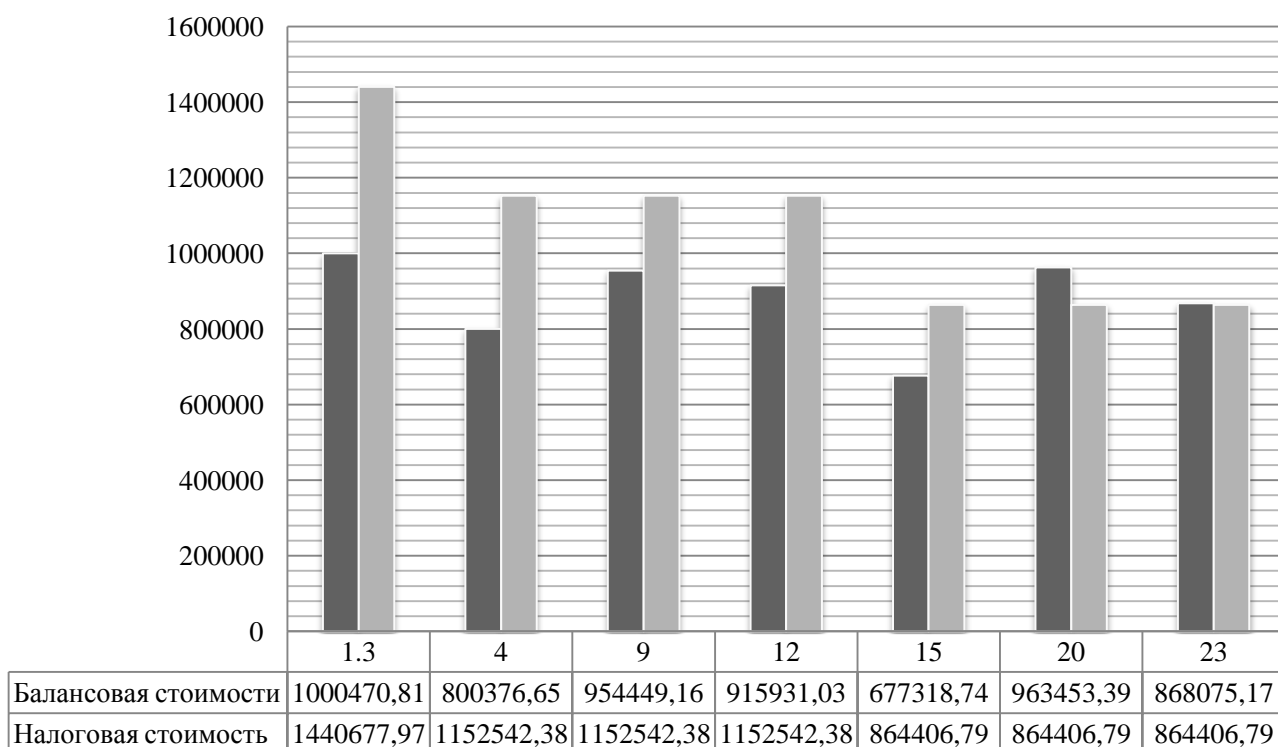


Рисунок 2.2 – Динамика изменения балансовой и налоговой стоимости основного средства по операциям

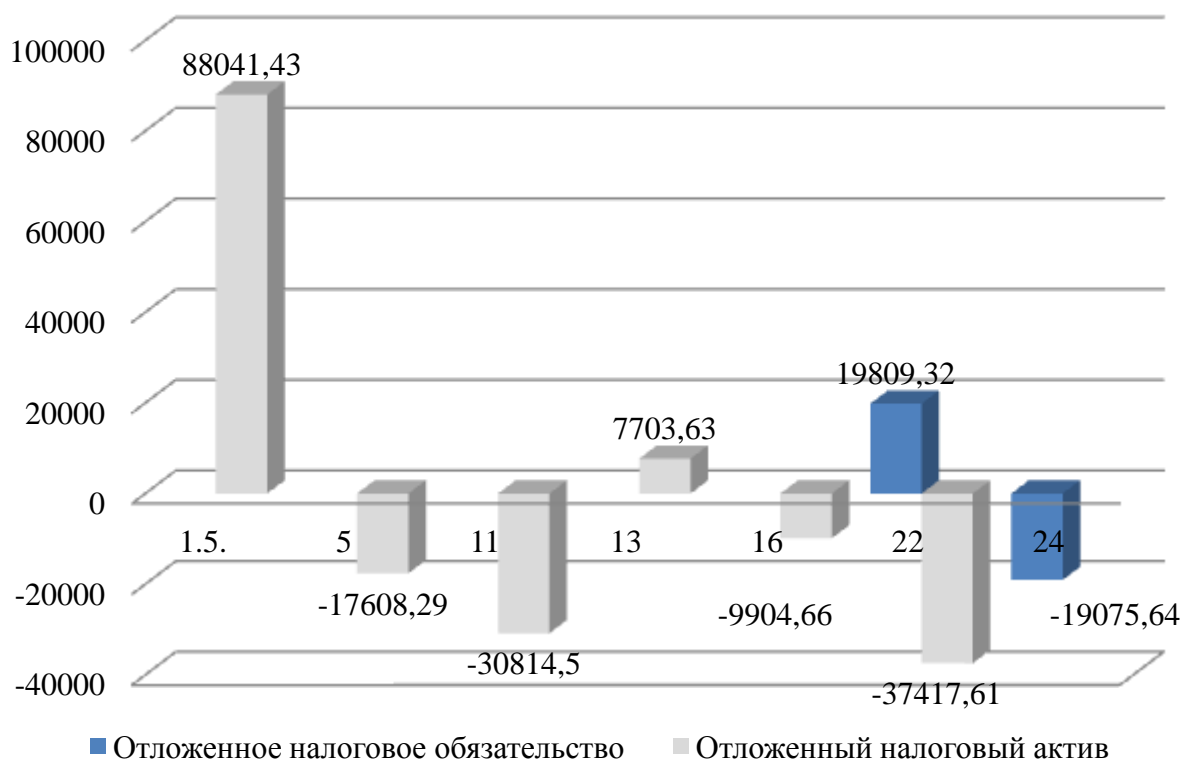


Рисунок 2.3 – Отложенные налоги по МСФО, руб.

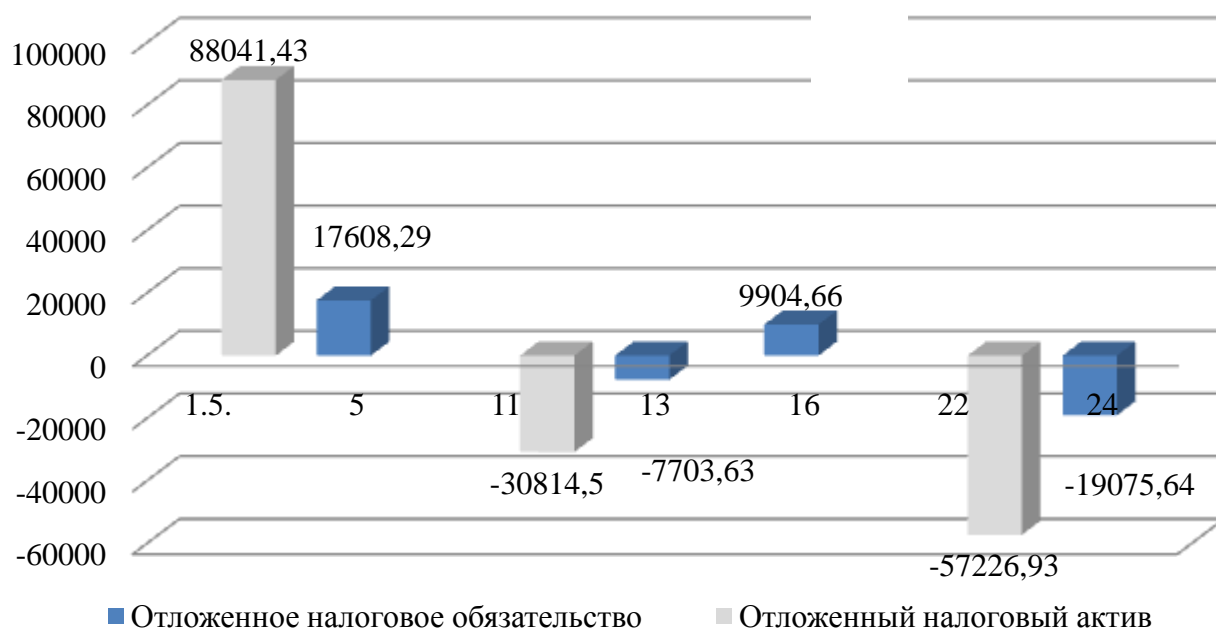


Рисунок 2.4 – Отложенные налоги по РСБУ, руб.

Таблица 2.33 – Аудит отложенных налогов в учете основных средств по МСФО

№ оп.	Бухгалтерская проводка	Сумма	Разница 1	Разница 2	Изменение разниц	ОНА(+), ПОНА(-)	ОНО(-), ПОНА(+)
1.5	09–68	88041,43	0	-440207,16	440207,16	88041,43	
5	68–09	17608,29	-440207,16	-352165,73	-88041,43	-17608,29	
11	68–09	30814,50	-352165,73	-198093,22	-154072,51	-30814,50	
13	09–68	7703,63	-198093,22	-236611,35	38518,13	7703,63	
16	68–09	9904,66	-236611,35	-187088,05	-49523,30	-9904,66	
22.1	68–09	37417,61	-187088,05	0	-187088,05	-37417,61	
22.2	68–77	19809,32	0	99046,60	-99046,60		-19809
24	77–68	19075,64	99046,60	3668,38	95378,22		19075

Таблица 2.34 – Аудит отложенных налогов в учете основных средств по РСБУ

№ оп.	Бухгалтерская проводка	Сумма	Расходы в бухгалтерском учете	Расходы в налоговом учете	Разница	ОНА(+) ПОНА(-)	ОНО(-) ПОНО(+)
1.5	09–68	88041,43	440207,2		440207,2	88041,43	
5	68–77	17608,29	200094,2	288135,6	-88041,4		17608,29
11	68–09	30814,5	154075,5		154075,5	-30814,5	
13	77–68	7703,63	38518,13		38518,13		7703,63
16	68–77	9904,66	238612,3	288135,6	-49523,3		-9904,66
22	68–09	57226,93	186134,7		186134,7	57226,93	
24	77–68	19075,64	95375,22		95375,22		19075,64

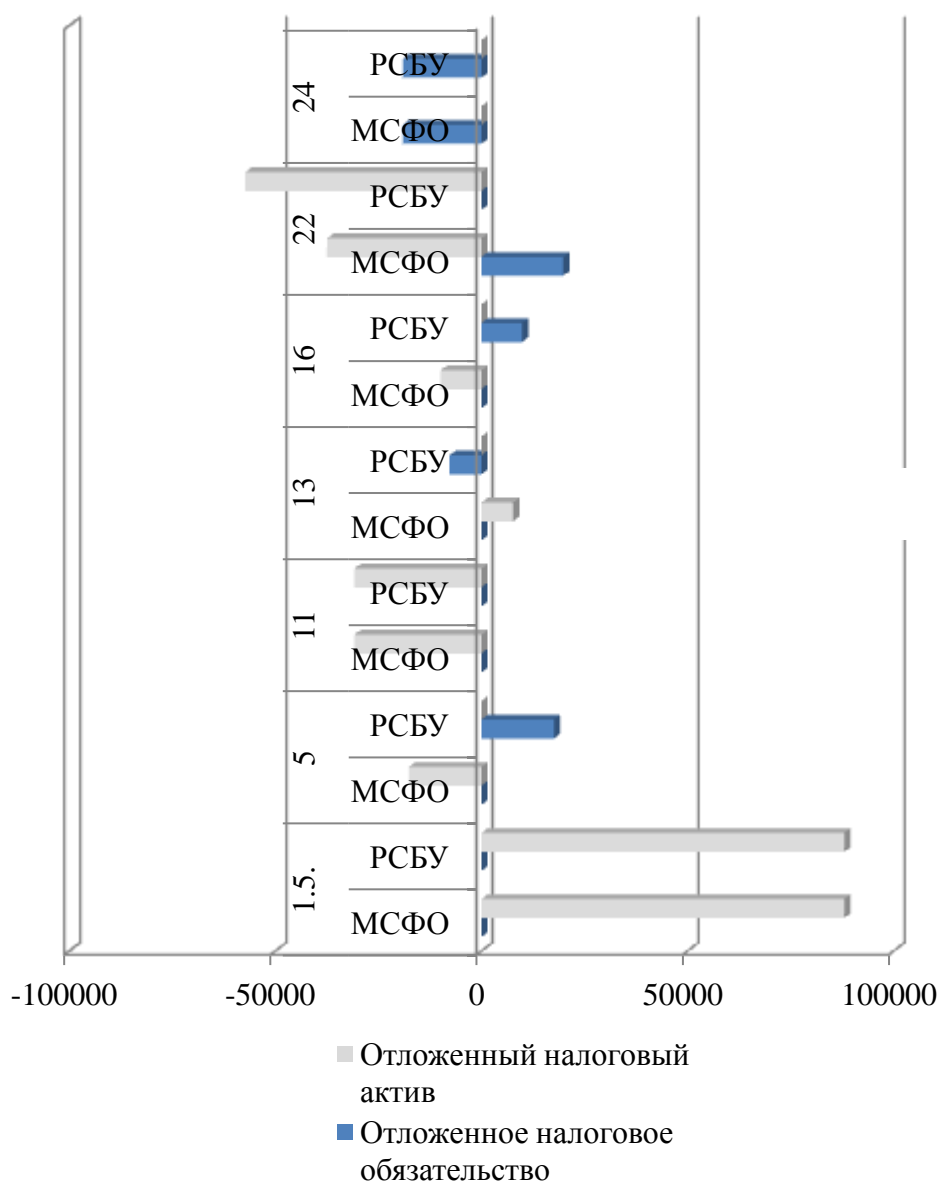


Рисунок 2.5 – Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ, руб.

Динамика изменения балансовой и налоговой стоимости основного средства по операциям показывает, что налоговая стоимость в момент возникновения отложенного налога, превышает балансовую. Затем, под влиянием операций, таких как «отражение разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью обязательства без НДС», «начисление годовой амортизации», «отражение увеличения справедливой стоимости», «отражение увеличения начисленной амортизации».

Рисунок сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ показывает также, что по модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, различен только их характер. В некоторых операциях по МСФО возникает отложенный налоговый актив или его погашение, а в РСБУ отложенное налоговое обязательство или его погашение, и наоборот. Исключением является только последняя операция.

Затем, решаем задачу кассовым методом, представив ее в таблицах 2.35 – 2.64. Условия для решения задачи те же, что и для метода начисления.

Таблица 2.35 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
	1.1	Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС	08	60	1 000 470,81

Расчет суммы по операции 1.1 от 01.01.17 г.

Таблица 2.36 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.1	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
	1.2	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования	19	60	180084,75

В результате операции 1.1 формируется справедливая стоимость оборудования без НДС, которая рассчитывается по формуле (2.1):

$$= \frac{1700000}{118} \cdot 100 = 1\,000\,470,81 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 1.2 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется сумма НДС по формуле (2.2):

$$= 1000470,81 \cdot 0,18 = 180084,746 \text{ руб.}$$

Таблица 2.37 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17		1. Получено оборудование, не требующее монтажа			
		1.3 Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	91	96	440207,16

Расчет суммы по операции 1.3 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС по формуле (2.3):

$$= 1440677,97 - 1000470,81 = 440207,16.$$

Таблица 2.38 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17		1. Получено оборудование, не требующее монтажа			
		1.4 Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования	19	96	79237,29

Расчет суммы по операции 1.4 от 01.01.17 г.

По данной операции определяется НДС по формуле (2.4):

$$= 440207,16 \cdot 0,18 = 79237,29 \text{ руб.}$$

Таблица 2.39 – Получено оборудование, не требующее монтажа

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17	1. Получено оборудование, не требующее монтажа				
	1.5	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	88041,43

Расчет суммы по операции 1.5 от 01.01.17 г.

В результате предыдущих операций балансовая стоимость основного средства была отражена по дебету 08 и составляла 1000470,81 руб. Налоговая стоимость данного основного средства соответствует цене сделки без НДС, т.е. 1440677,97 руб. (сумма дебетовых оборотов по 08 и 91 счетам).

Соответственно, сумма дебетового оборота по 91 счету, составляющая 440207,156 руб., и есть разница между балансовой и налоговой стоимостью основного средства, которую находим по формуле (2.5), причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию отложенного налогового актива, рассчитываемого балансовым подходом по формуле (2.6).

$$P_{\text{БП}} = 1000470,81 - 1440677,97 = - 440207,16 \text{ руб.}$$

$$\text{ОНА}_{P_{\text{БП}}} = - 440207,16 \cdot 20 \% = - 88041,43 \text{ руб.}$$

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 по формуле (2.7):

$$\text{ОНА} = 0,2 \cdot 440207,16 = 88041,43 \text{ руб.}$$

Таблица 2.40 – Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17	2.	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	180084,75

Расчет суммы по операции 2 от 01.01.17 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, полученная по операции 1.2. с помощью формулы (2.8).

$$= 180084,75 \text{ руб.}$$

Таблица 2.41 – Введено оборудование в эксплуатацию

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.17	3.	Введено оборудование в эксплуатацию	01	08	1000470,81

Расчет суммы по операции 3 от 01.01.17 г.

По данной операции отражается справедливая стоимость оборудования без НДС по формуле (2.9):

$$= 1000470,81 \text{ руб.}$$

Таблица 2.42 – Начислена годовая амортизации оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.12.17	4.	Начислена годовая амортизации оборудования	20	02	200094,16

По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.10).

$$A_{2017} = \frac{1000470,81}{5} = 200094,16 \text{ руб.}$$

Таблица 2.43 – Выпущена готовая продукция на склад

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
28.12.17	5.	Выпущена готовая продукция на склад	43	20	200094,16

По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Таблица 2.44 – Списана себестоимость реализованной продукции

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
28.12.17	6.	Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	200094,16

По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Таблица 2.45 – Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18	7.	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	96	60	181805,56

Расчет суммы по операции 7 от 01.01.18г.

По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты по формуле (2.15).

$$\Delta_{кз} = (440207,16 \cdot 1,18) \cdot 0,35 = 181805,56 \text{ руб.}$$

Таблица 2.46 – Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18	8.	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	01	91	154072,51

Расчет суммы по операции 8 от 01.01.18 г.

По данной операции отражается увеличение первоначальной стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, по формуле (2.16).

$$\Delta_{\text{OC}} = 440207,16 \cdot 0,35 = 154072,51 \text{ руб.}$$

Таблица 2.47 – Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18	9	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	27733,05

НДС к вычету по операции 9 находим по формуле (2.17).

$$= 0,35 \cdot 79237,29 = 27733,05 \text{ руб.}$$

Таблица 2.48 – Отражено увеличение начисленной амортизации

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18	10	Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты	91	02	38518,13

Расчет суммы по операции 10 от 01.01.18 г.

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты по формуле (2.22).

$$\Delta_{\text{АМО}} = \frac{154072,51}{4} = 38518,13 \text{ руб.}$$

Таблица 2.49 – Оплачено поставщику за оборудование

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.18	11	Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (35 %))	60	51	535000

Расчет суммы по операции 11 от 01.01.18 г.

По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС, по формуле (2.26).

$$= 1700000 \cdot 0,35 = 535000 \text{ руб.}$$

Таблица 2.50 – Частично погашен отложенный налоговый актив

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
01.12.18	12	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	30814,50

Расчет суммы по операции 12 от 01.12.18 г.

Балансовая стоимость была равна 1000470,81, в связи с наступлением оплаты кредиторской задолженности, стоимость изменяется на размер платежа. Таким образом, она будет равна 1154543,32. Налоговая стоимость не изменилась. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства найдена по формуле (2.11) и составляет 286134,65 руб.

$$P_{\text{БП2}} = 1154543,32 - 1440677,97 = -286134,65 \text{ руб.}$$

Так как в результате операции 1.5 отражено возникновение отложенного актива в сумме 88041,43 руб. Для определения суммы погашения отложенного налогового актива необходимо рассчитать отклонение между предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства и такой же новой разницей, образовавшейся в результате проведения данной операции и затем

умножить полученный результат на ставку налога на прибыль, формулы (2.12), (2.13).

$$\Delta_1 P_{\text{БП}} = -440207,16 - 286134,65 = -154072,51 \text{ руб.}$$

$$\text{ПОНА}_{\Delta_1 P_{\text{БП}}} = 154072,51 \cdot 20 \% = 30814,50 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 30814,50 руб.

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с ситуацией, возникающей в случае применения ПБУ 18/02, когда возникает погашение отложенного налогового актив Д77 К68 – 30814,50 руб., найденная по формуле (2.43).

$$\text{ПОНА} = 0,35 \cdot 0,2 \cdot \dots \quad (2.43)$$

$$\text{ПОНА} = 0,35 \cdot 0,2 \cdot 440207,16 = 30814,50 \text{ руб.}$$

Таблица 2.51 – Начислена годовая амортизация оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.12.18	13.	Начислена годовая амортизация оборудования	20	02	238612,29

Расчет суммы по операции 13 от 01.12.18 г.

По данной операции отражается годовая сумма амортизации исходя из новой справедливой стоимости оборудования без НДС по формуле (2.27).

$$A_{2018} = \frac{1000470,81}{5} + \frac{154072,51}{4} = 238612,29 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 14 от 28.12.18 г.

Таблица 2.52 – Выпущена готовая продукция на склад

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
28.12.18	14.	Выпущена готовая продукция на склад	43	20	238612,29

По данной операции отражается себестоимость готовой продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Таблица 2.53 – Списана себестоимость реализованной продукции

Дата	№	Хозяйственная операция.	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
28.12.18	15.	Списана себестоимость реализованной продукции	90	43	238612,29

Расчет суммы по операции 15 от 28.12.18 г.

По данной операции отражается себестоимость реализованной продукции с учетом амортизации, рассчитанной исходя из справедливой стоимости оборудования.

Таблица 2.54 – Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19	16.	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	96	60	337638,89

Расчет суммы по операции 16 от 01.01.19 г.

По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности в связи с наступлением даты оплаты, равное части

(65 %) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС по формуле (2.15).

$$\Delta_{кз} = (440207,16 - 1,18) \cdot 0,65 = 337638,89 \text{ руб.}$$

Таблица 2.55 – Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19		17. Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	01	91	286134,65

Расчет суммы по операции 17 от 01.01.19 г.

По данной операции отражается увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, равное части (65 %) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС по формуле (2.16).

$$\Delta_{ос} = 440207,16 \cdot 0,65 = 286134,65 \text{ руб.}$$

Таблица 2.56 – Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19		18. Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	51504,24

Расчет суммы по операции 18 от 01.01.19 г.

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленного с части (65 %) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС по формуле (2.17).

$$= 0,65 \cdot 79237,29 = 51504,24 \text{ руб.}$$

Таблица 2.57 – Отражено увеличение амортизации оборудования

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19		19. Отражено увеличение амортизации оборудования в связи с увеличением первоначальной (справедливой) стоимости в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	91	02	95378,22

Расчет суммы по операции 19 от 01.01.19 г.

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты по формуле (2.22):

$$\Delta_{\text{АМО}} = \frac{286134,65}{3} = 95378,22 \text{ руб.}$$

Таблица 2.58 – Оплачено поставщику за оборудование

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
01.01.19		20. Оплачено поставщику за оборудование (погашена кредиторская задолженность перед поставщиком (65 %))	60	51	1105000

Расчет суммы по операции 20 от 01.01.19 г.

По данной операции происходит погашение части кредиторской задолженности перед поставщиком исходя из цены сделки с НДС по формуле (2.42).

Таблица 2.59 – Частично погашен отложенный налоговый актив

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
01.12.18		21. Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	57226,93

$$= 1700000 \cdot 0,65 = 1105000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 21 от 01.12.18 г.

Балансовая стоимость была равна 1154543,32, в связи с наступлением оплаты кредиторской задолженности, стоимость изменяется на размер платежа. Таким образом, она сравнилась с налоговой стоимостью и стала равна 1440677,97. Налоговая стоимость не изменилась. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью основного средства, найденная по формуле (2.18), теперь составляет 0 руб.

$$P_{\text{БП}_3} = 1440677,97 - 1440677,97 = 0 \text{ руб.}$$

Так как в результате операции 1.5 отражено возникновение отложенного актива в сумме 88041,43 руб., представляющего собой умножение ставки налога на прибыль на отрицательную разницу между балансовой и налоговой стоимостью этого же объекта основных средств, то однозначно в результате проведения данной операции мы имеем погашение отложенного налогового актива. Для определения суммы погашения отложенного налогового актива необходимо рассчитать отклонение между предыдущей разницей балансовой и налоговой стоимости основного средства с помощью формулы (2.19) и такой же новой разницей, образовавшейся в результате проведения данной операции и затем умножить полученный результат на ставку налога на прибыль, формула (2.20).

$$\Delta_2 P_{\text{БП}} = -286134,65 - 0 = -286134,65 \text{ руб.}$$

$$\text{ПОНА}_{\Delta_2 P_{\text{БП}}} = 286134,65 \cdot 20 \% = 57226,93 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 57226,93 руб.

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с ситуацией, возникающей в случае применения ПБУ 18/02, когда возникает погашение отложенного налогового актив Д77 К68 – 57226,93 руб., найденного по формуле (2.44).

$$\text{ПОНА} = 0,65 \cdot 0,2 \cdot \dots \quad (2.44)$$

$ПОНА = 0,65 \cdot 0,2 \cdot 440207,16 = 57226,93$ руб.

Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ (таблицы 2.60 – 2.64, рисунки 2.6 – 2.9) показало, что по модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, а также одинаков их характер.

Таблица 2.60 – Динамика изменения балансовой и налоговой стоимости кредиторской задолженности

Номер операции, влияющей на БС и НС	Содержание операции	Балансовая стоимость	Налоговая стоимость	Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостями
1.3	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	1000470	1440677	–440206
11	Оплачено поставщику за оборудование	1154543	1440677	–286134
20	Оплачено поставщику за оборудование	1440677	1440677	0

Таблица 2.60 – Динамика изменения балансовой и налоговой стоимости кредиторской задолженности

Номер операции	Балансовая стоимость	Налоговая стоимость	Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостями
1.3	1000470,81	1440677,97	–440207
11	1154543,32	1440677,97	–286135
20	1440677,97	1440677,97	0

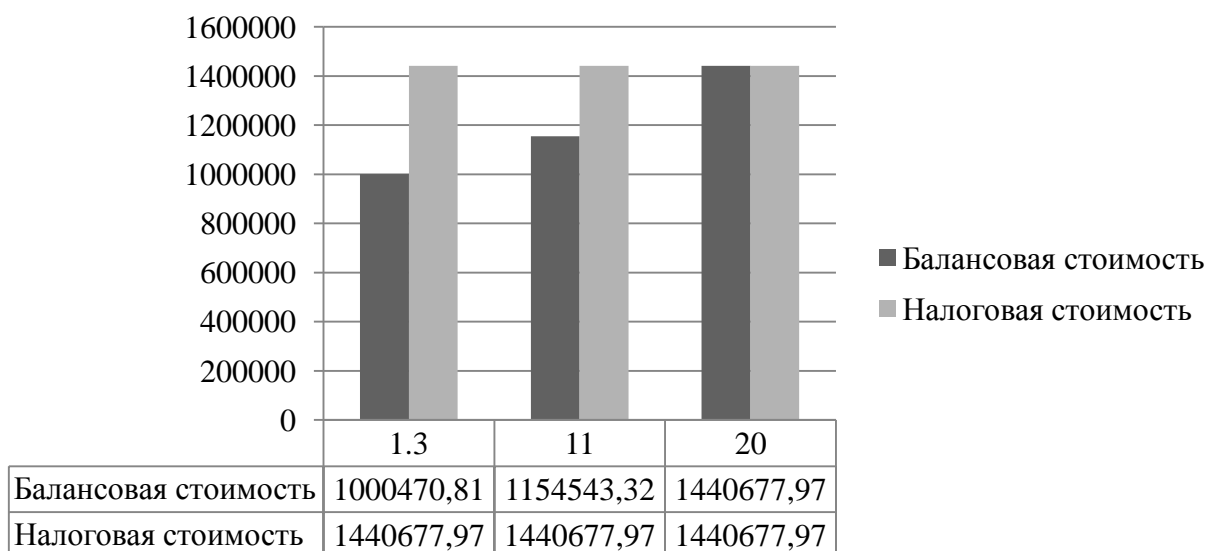


Рисунок 2.6 – Динамика изменения балансовой и налоговой стоимости кредиторской задолженности

Таблица 2.61 – Отложенные налоги по МСФО

Номер операции	Проводка	1.5	13	22	Итого	Сальдо на конец
Возникновение отложенного налогового актива	09-68	88041,43			88041,43	0
Погашение отложенного налогового актива	68-09		30814,5	57226,93	88041,43	

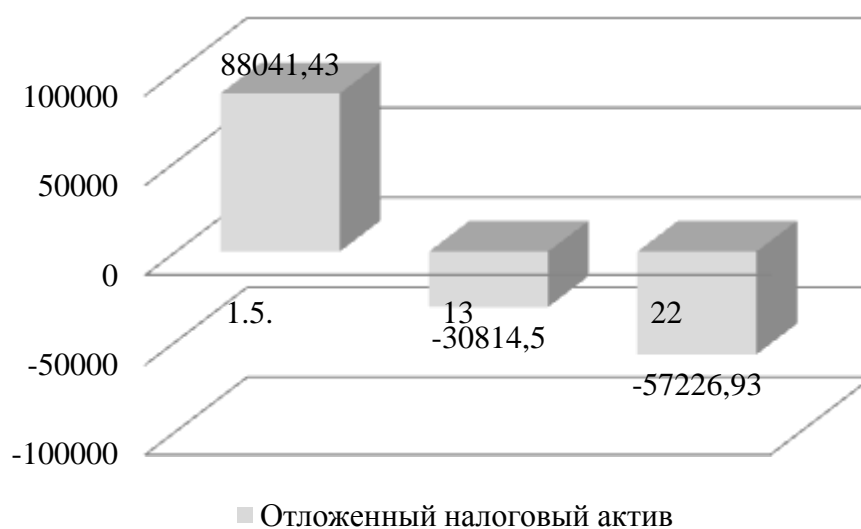


Рисунок 2.7 – Отложенные налоги по МСФО, руб.

Таблица 2.62 – Отложенные налоги по РСБУ

Дата	Проводка					
Номер операции		1.5	13	22	Итого	Сальдо на конец
Возникновение отложенного налогового обязательства	68-77	88041,43			88041,43	0
Погашение отложенного налогового обязательства	77-68		30814,5	57226,93	88041,43	

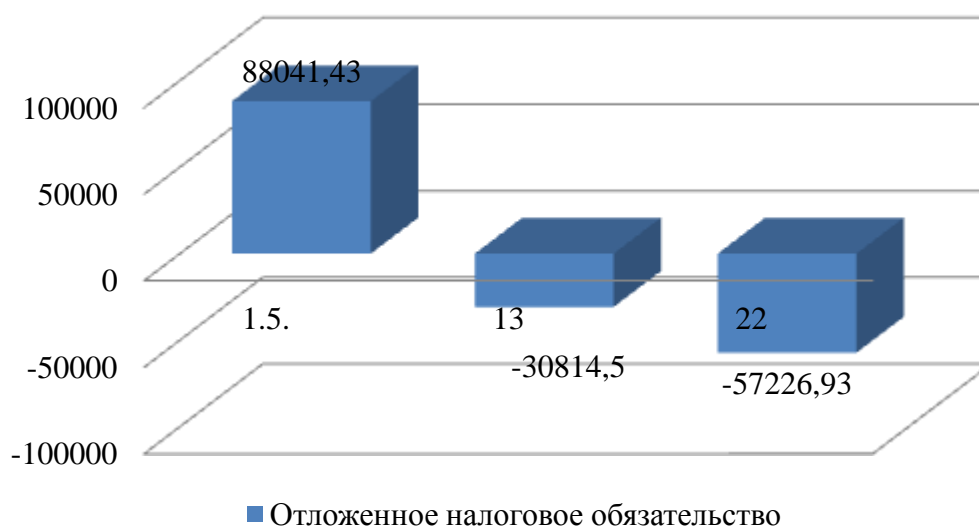


Рисунок 2.8 – Отложенные налоги по МСФО, руб.

Таблица 2.63 – Аудит отложенных налогов в МСФО

№	Бухгалтерская проводка	Сумма	Разница 1	Разница 2	Изменение разниц	ОНА(+), ПОНА(-)
1.5	09-68	88041,43	0	-440207	440207,16	+880414,32
13	68-09	30814,5	-440207	-286135	-154072,51	-30814,502
22	68-09	57226,93	-286135	0	-286134,65	-57226,93

Таблица 2.64 – Аудит отложенных налогов в РСБУ

№	Бухгалтерская проводка	Сумма	Расходы в бухгалтерском учете	Расходы в налоговом учете	Разница	ОНО(-) ПОНО(+)
1.5	68-77	88041,43	440207,2		440207,16	-88041,43
13	77-68	30814,5		154072,5	-154072,51	30814,50
22	77-68	57226,93		286134,7	-286134,65	57226,93

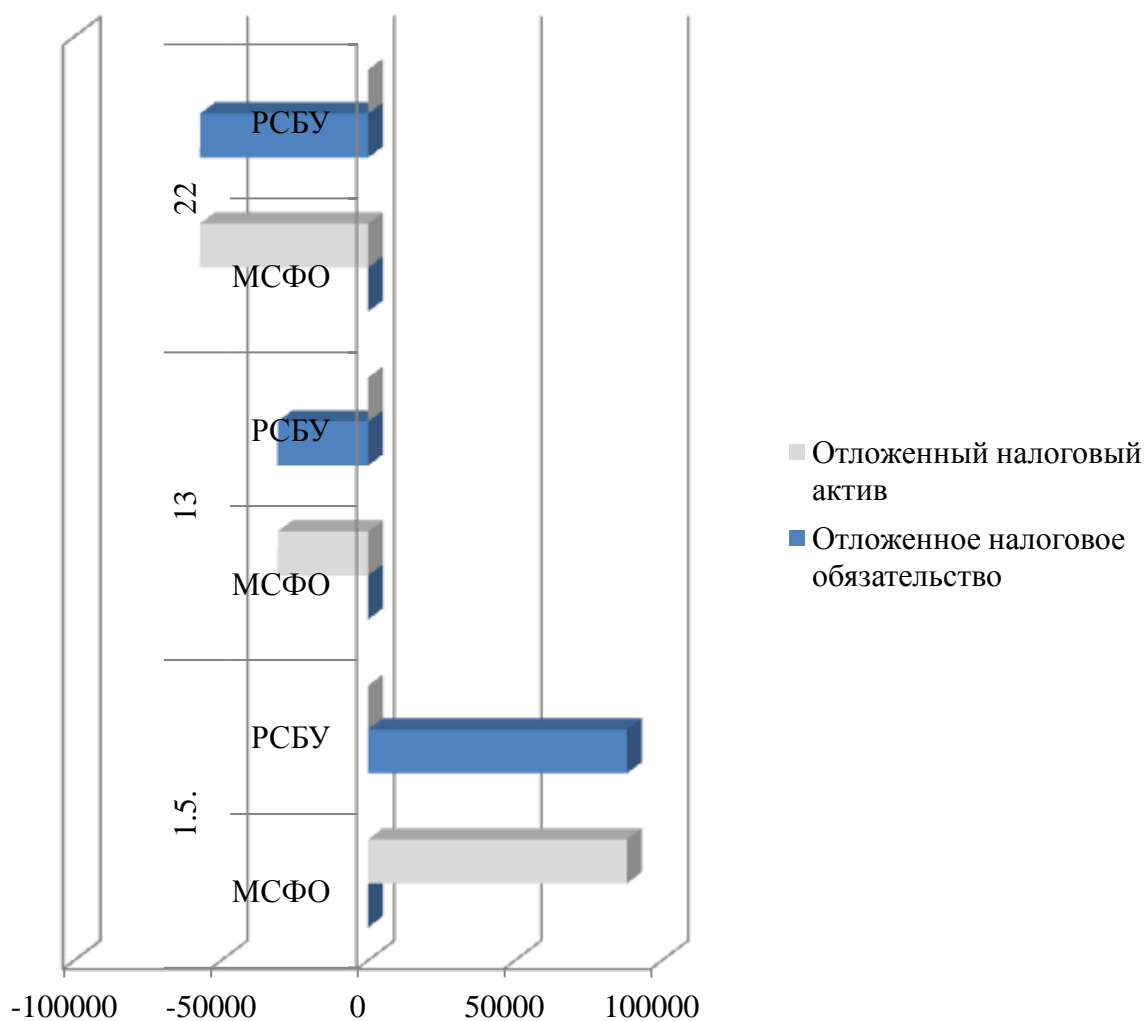


Рисунок 2.9 – Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ, руб.

Динамика изменения балансовой и налоговой стоимости основного средства по операциям показывает, что налоговая стоимость в момент возникновения отложенного налога, превышает балансовую. Затем, под влиянием операций «отражена разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимости оборудования без НДС» и «оплата поставщику за оборудование».

Рисунок сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ показывает также, что по модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, различен только их характер. В операциях по МСФО возникает отложенный налоговый актив или его погашение, а в РСБУ отложенное налоговое обязательство или его погашение.

2.2 Отложенные налоги в учете выручки и дебиторской задолженности в сравнении МСФО и РСБУ

В учете выручки и дебиторской задолженности, как и в учете основных средств существует два метода, представленных на рисунке (2.10).

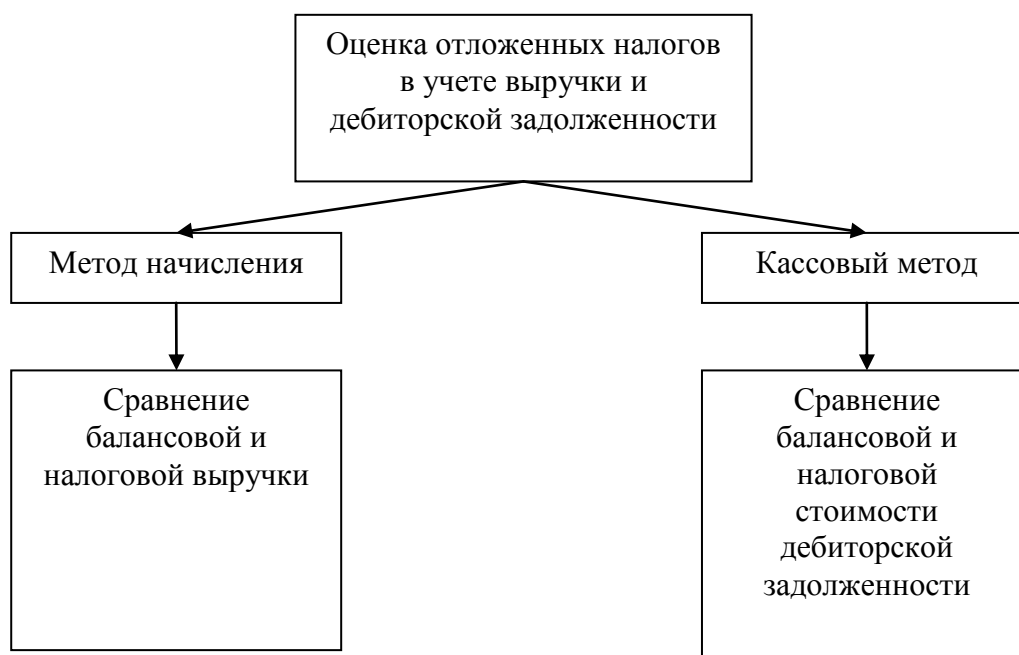


Рисунок 2.10 – Оценка отложенных налогов в учете выручки и дебиторской задолженности

Так как, несмотря на существование разных методов и сравнения в них разной балансовой и налоговой стоимости, возникновение отложенных налогов в них совпадает, поэтому достаточно представить одно решение.

Условия задачи для учета отложенных налогов в учете выручки и дебиторской задолженности: предприятие 30.12.2016 г. Реализовало продукцию на сумму 2,2 млн руб. (в том числе НДС – 18%) в рассрочку на два года. (срок договора до 30.12.2018г.) Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (35%) 30.12.2017г; второй платеж (65%) – 30.12.2018г. Ставка дисконтирования составляет 20% и состоит из безрисковой ставки и премий (за

риск ликвидности и кредитный риск). Пересчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности производится при наступлении очередной даты оплаты.

Решение задачи представлено в таблицах 2.65 – 2.73

Таблица 2.65 – Отражена реализация продукции

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.16	1	Отражена реализация продукции	62	90	2 200 000

Расчет суммы по операции 1 от 30.12.2016

По операции 1 отражается цена сделки реализации продукции равная 2 200 000 рублей.

Таблица 2.66 – Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.16	2	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	335 593,22

Расчет суммы по операции 2 от 30.12.2016.

По данной операции рассчитывается сумма НДС, входящего в цену сделки по формуле (2.45):

$$= \cdot \frac{18}{118}, \quad (2.45)$$

где – НДС, входящий в цену сделки, руб.;

– цена сделки с НДС, руб.

$$= 2200000 \cdot \frac{18}{118} = 335593,22 \text{ руб.}$$

Таблица 2.67 – Отражен резерв по сомнительным долгам

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.16	3	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности)	90	63	569 679,85

По данной операции определяется сумма резерва по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности) без НДС с помощью формулы (2.46).

$$= \frac{Ц_{с\ НДС}}{118} \cdot 100 - \frac{Ц_{с\ НДС}}{(1+i)^n}, \quad (2.46)$$

где R – резерв по сомнительным долгам, руб.;

i – ставка дисконтирования;

n – период, соответствующий сроку до погашения дебиторской задолженности.

$$= \frac{2200000}{118} \cdot 100 - \frac{2200000}{(1+0,2)^2} = 569679,85 \text{ руб.}$$

Таблица 2.68 – Отражен отложенный налоговый актив

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.16	4	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	113 935,97

Расчет суммы по операции 4 от 30.12.2016.

В результате операции 1 балансовая и налоговая стоимость дебиторской задолженности была отражена по дебету 62 и составляла 2 200 000 руб. В результате операции 3, балансовая стоимость дебиторской задолженности уменьшилась 569 679,85 руб. в соответствии с кредитовым оборотом по счету 63 и составила 1 630 320,15руб., а налоговая стоимость дебиторской задолженности не изменилась и составляет 2 200 000 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью дебиторской задолженности составляет 569 679,85 руб. по формуле (2.5), причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию отложенного налогового актива, рассчитываемого балансовым подходом по формуле (2.6):

$$P_{\text{БП}} = 1630320,15 - 2200000 = - 569679,85 \text{ руб.}$$

$$\text{ОНА}_{P_{\text{БП}}} = (1630320,15 - 2200000) \cdot 20 \% = - 569679,85 \cdot 20 \% = - 113935,97 \text{ руб.}$$

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности) без НДС (формула (2.47)).

$$\text{ОНА}_1 = \text{СНП} \cdot \left(\frac{\text{ЦС}_{\text{с НДС}}}{118} \cdot 100 - \frac{\text{ЦС}_{\text{с НДС}}}{118} - P_{\text{без НДС}} \right), \quad (2.47)$$

где ОНА_1 – отложенный налоговый актив, руб.

$$\text{ОНА}_1 = 0,2 \cdot \left(\frac{2200000}{118} \cdot 100 - \frac{2200000}{118} \cdot 100 - 569679,85 \right) = 113935,97 \text{ руб.}$$

Таблица 2.69 – Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.17	5	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	199 387,95

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2017.

По данной операции отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей по формуле (2.48) (35% с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки без НДС).

$$= \cdot D_{\text{опл}}, \quad (2.48)$$

где – сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам.

$$= 569679,85 \cdot 35 \% = 199387,95 \text{ руб.}$$

Таблица 2.70 – Получена оплата от покупателей

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.17	6	Получена оплата от покупателей (35% от цены сделки с НДС)	51	62	770 000

Расчет суммы по операции 5 от 30.12.2017.

По данной операции отражается оплата части долга в размере 35% от цены сделки по формуле (2.49).

$$ЦС_{\text{опл}} = \cdot D_{\text{опл}}, \quad (2.49)$$

где $ЦС_{\text{опл}}$ – оплата части долга, руб.

$D_{\text{опл}}$ – процент оплаты.

$$ЦС_{\text{опл}} = 2200000 \cdot 35 \% = 770000 \text{ руб.}$$

Таблица 2.71 – Частично погашен отложенный налоговый актив

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.17	7	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	39 877,59

Расчет суммы по операции 7 от 30.12.2017.

В результате операции 6 балансовая стоимость дебиторской задолженности увеличилась на 199 387,95 руб. в связи с восстановлением резерва по сомнительным долгам по дебету счета 63 и составила 1 829 708,09 руб., а ее налоговая стоимость не изменилась и составляет 2 200 000 руб. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью дебиторской задолженности составляет 370 291,90 руб. До этого в операции 4 был отражен отложенный налоговый актив, следовательно, на данном этапе происходит погашение отложенного налогового актива, рассчитываемое балансовым подходом по формулам (2.11), (2.12), (2.13):

$$P_{\text{БП2}} = 1829708,09 - 2200000 = - 370291,90 \text{ руб.}$$

$$\Delta_1 P_{\text{БП}} = - 569679,85 + 370291,90 \text{ руб.}$$

$$\text{ПОНА}_{\Delta_1 P_{\text{БП}}} = 199387,95 \cdot 20 \% = 39877,59 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 39 877,59 руб. Полученная сумма погашения отложенного налогового актива в данном случае совпадает в величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии ПБУ 18/02 по формуле (2.50):

$$\text{ПОНА} = \text{СНП} \cdot \quad , \quad (2.50)$$

где ПОНА – сумма погашения отложенного налогового актива.

$$\text{ПОНА} = 20 \% \cdot 199387,95 = 39877,59 \text{ руб.}$$

Таблица 2.71 – Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.18	8	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	370 291,90

Расчет суммы по операции 8 от 30.12.2018.

По данной операции отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей (65% с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки без НДС) по формуле (2.46).

$$= 569\,679,85 \cdot 65 \% = 370\,291,90 \text{ руб.}$$

Таблица 2.72 – Получена оплата от покупателей

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.18	9	Получена оплата от покупателей (65% от цены сделки с НДС)	51	62	1 430 000

Расчет суммы по операции 9 от 30.12.2018.

По данной операции отражается оплата части долга в размере 65% от цены сделки по формуле (2.49).

$$\text{ЦС}_{\text{опл2}} = 2200000 \cdot 65 \% = 1430000 \text{ руб.}$$

Расчет суммы по операции 10 от 30.12.2018.

В результате операции 9 балансовая стоимость дебиторской задолженности увеличилась на 370 291,90 руб. в связи с восстановлением резерва по

сомнительным долгам по дебету счета 63 и сравнилась с ее налоговой стоимостью, составив 2 200 000 руб.

Таблица 2.73 – Частично погашен отложенный налоговый актив

Дата	№	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
30.12.18	10	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	74058,38

Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью дебиторской задолженности составляет 0 руб. До этого в операции 4 был отражен отложенный налоговый актив, следовательно, на данном этапе происходит погашение отложенного налогового актива, рассчитываемое балансовым подходом по формулам (2.18), (2.19), (2.20):

$$P_{\text{БПЗ}} = 2200000 - 2200000 = 0 \text{ руб.}$$

$$\Delta_2 P_{\text{БП}} = -370291,90 - 0 = -370291,90 \text{ руб.}$$

$$\text{ПОНА}_{\Delta_2 P_{\text{БП}}} = 370291,90 \cdot 20 \% = 74058,38 \text{ руб.}$$

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 74 058,38 руб. Полученная сумма погашения отложенного налогового актива в данном случае совпадает в величину такого же показателя, рассчитанного в соответствии ПБУ 18/02 как ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей по формуле (2.50):

$$\text{ПОНА} = 20 \% \cdot 370291,90 = 74058,38 \text{ руб.}$$

Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ (табл.) показало, что по модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, а также одинаков их характер.

Таблица 2.74 – Балансовая и налоговая стоимости

Номер операции, влияющей на БС и НС	Содержание операции	Балансовая стоимость	Налоговая стоимость	Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостями
3	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки	1630320	2200000	-569680
7	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	1829708	2200000	-370292
8	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	2200000	2200000	0

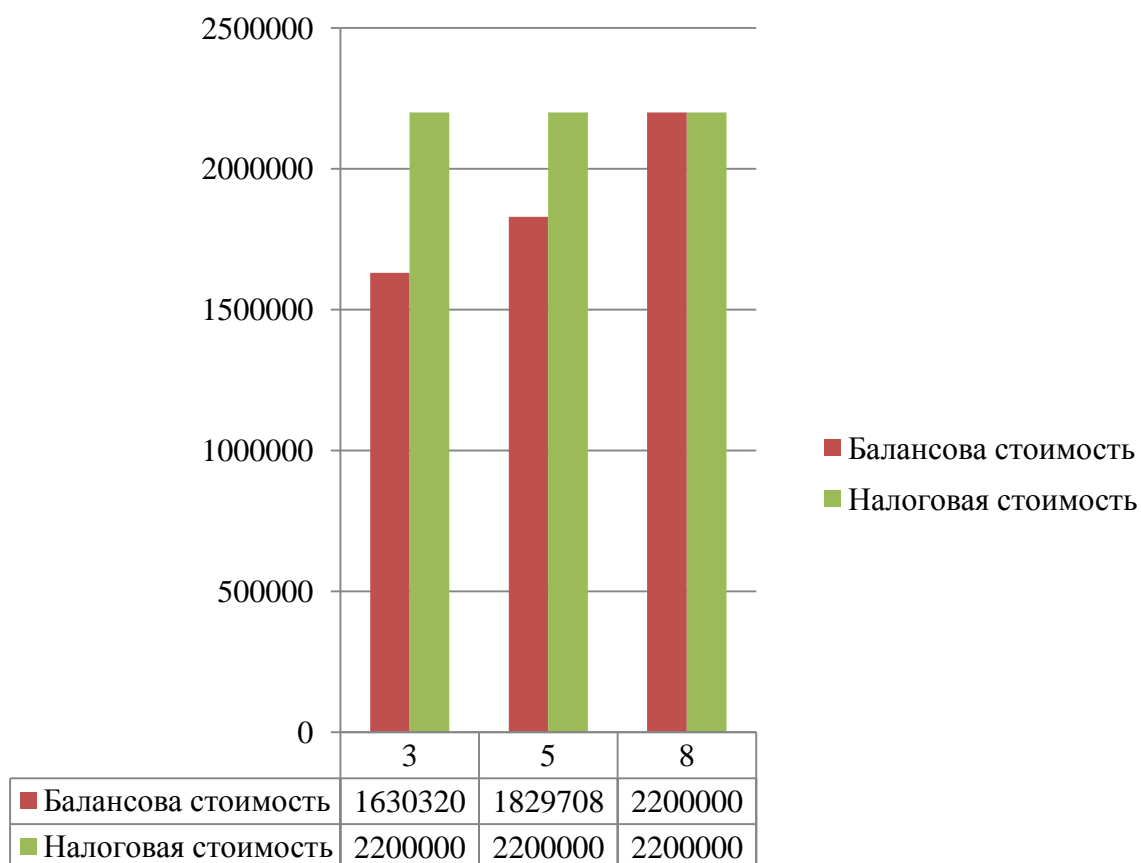


Рисунок 2.11 – Динамика балансовой и налоговой стоимостей

Таблица 2.75 – Отложенные налоги по МСФО

Номер операции	Проводка	4	7	10	Итого	Сальдо на конец
Возникновение отложенного налогового актива	09-68	113936			113935,97	0
Погашение отложенного налогового актива	68-09		39877,59	74058,38	113935,97	

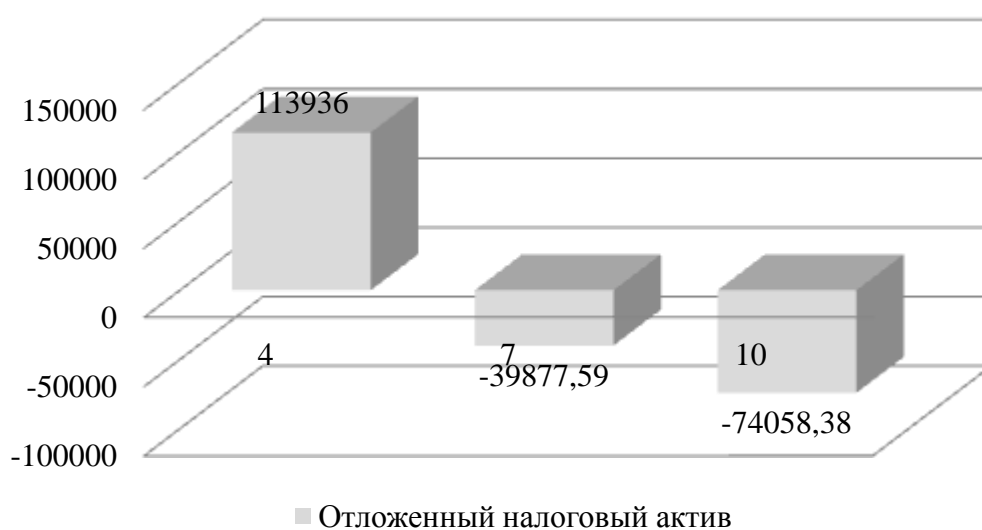


Рисунок 2.12 – Отложенные налоги по МСФО, руб.

Таблица 2.76 – Отложенные налоги по РСБУ

Дата	Проводка	4	7	10	Итого	Сальдо на конец
Номер операции		4	7	10	Итого	Сальдо на конец
Возникновение отложенного налогового актива	09-68	113936			113935,97	0
Погашение отложенного налогового актива	09-68		39877,59	74058,38	113935,97	

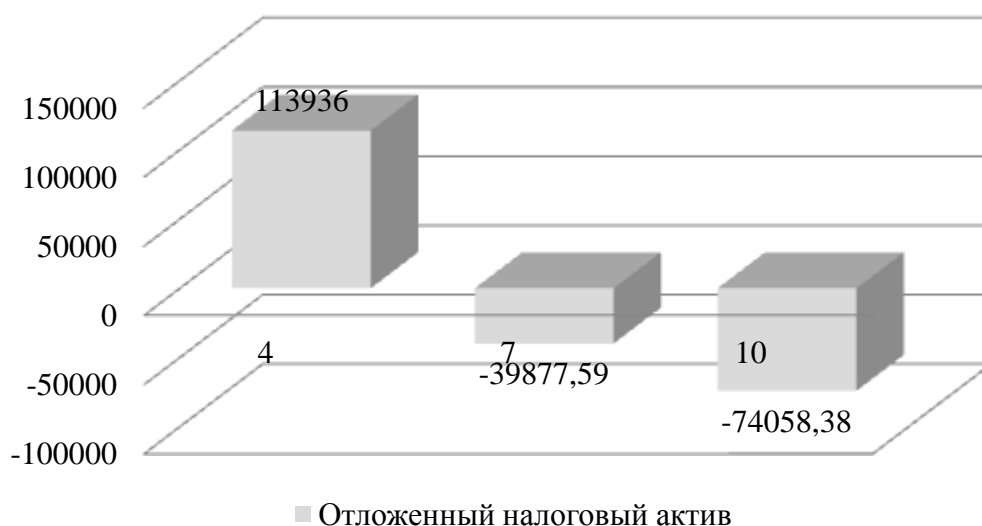


Рисунок 2.13 – Отложенные налоги по РСБУ, руб.

Таблица 2.77 – Аудит отложенных налогов в МСФО

№ оп.	Бухгалтерская проводка	Сумма	Разница 1	Разница 2	Изменение разниц	ОНА(+), ПОНА(-)
4	09-68	113936	0	-569680	569679,85	1139360
5	68-09	39877,59	-569680	-370292	-199387,95	-39877,6
10	68-09	39877,59	-370292	0	-370291,9	-74058,4

Таблица 2.78 – Аудит отложенных налогов в РСБУ

Номер операции	Бухгалтерская проводка	Сумма	Расходы в бухгалтерском учете	Расходы в налоговом учете	Разница	ОНО(-) ПОНО(+)
4	09-68	113936	440207,2		440207,16	-88041,4
5	68-09	39877,59		154072,5	-154072,506	30814,5
10	68-09	74058,38		286134,7	-286134,654	57226,93

Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ (табл.2.74 – 2.78, рис.2.1-2.4) показало:

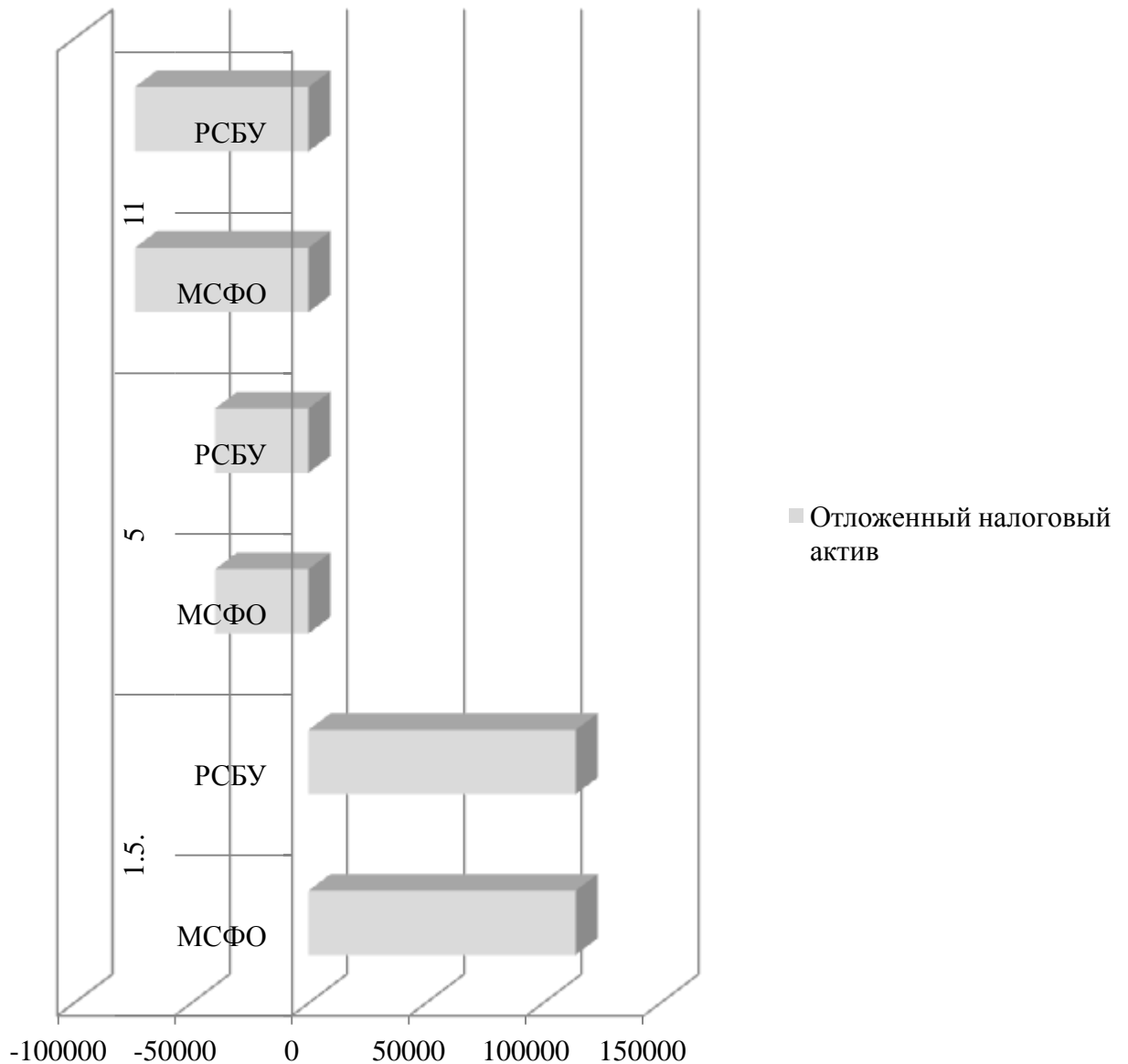


Рисунок 2.14 – Сравнение отложенных налогов по МСФО и РСБУ, руб.

1 По модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, различен только их характер. В операциях по МСФО возникает отложенный налоговый актив или его погашение, а в РСБУ - отложенное налоговое обязательство или его погашение.

2 К концу периода отложенные налоги по МСФО и РСБУ становятся равными нулю.

Вывод по разделу два

Отложенное налогообложение в учете основных средств по МСФО и РСБУ показывает, что по модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, различен только их характер. В операциях по МСФО возникает отложенный налоговый актив или его погашение, а в РСБУ отложенное налоговое обязательство или его погашение.

В учете выручки и дебиторской задолженности по модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, различен только их характер. В операциях по МСФО возникает отложенный налоговый актив или его погашение, а в РСБУ – отложенное налоговое обязательство или его погашение.

Несмотря на то, что в учете основных средств и в учете выручки и дебиторской задолженности существуют кассовый метод и метод начисления, в первом методе не происходит полного погашения этого налога. Так как в ходе расчета у нас осталось сальдо в размере 733,68 руб. А во втором методе отложенные налоги в МСФО и РСБУ становятся равными нулю.

3 ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА ПРЕДПРИЯТИЯ В СРАВНЕНИИ МСФО И РСБУ

3.1 Отложенные налоги в учете основных средств в системе финансового анализа в сравнении МСФО и РСБУ

Для того чтобы понять как влияют отложенные налоги на предприятия, необходимо провести финансовый анализ до и после возникновения и погашения отложенного налога или актива. Для анализа берем три показателя, на которые влияют эти налоги: рентабельность активов – формула (3.1), коэффициент текущей ликвидности – формула (3.2) и коэффициент финансовой устойчивости – формула (3.3).

$$ROA = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Сумма активов}}, \quad (3.1)$$

$$K_{\text{т.л.}} = \frac{\text{Оборотные активы}}{\text{Текущие обязательства}}, \quad (3.2)$$

$$K_{\text{ф.у.}} = \frac{\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные кредиты и займы}}{\text{Валюта баланса}}, \quad (3.3)$$

где ROA – рентабельность активов;

$K_{\text{т.л.}}$ – коэффициент текущей ликвидности;

$K_{\text{ф.у.}}$ – коэффициент финансовой устойчивости.

Составим условный баланс в таблице 3.1. А также, установим чистую прибыль в размере 150000 руб.

Таблица 3.1 – Вступительный баланс

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	0	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	200000
БАЛАНС	650000	БАЛАНС	650000

По этому вступительному балансу рассчитаем финансовые показатели, используя формулы (3.1) – (3.3) и оформим их в виде таблицы 3.2.

Таблица 3.2 – Финансовые показатели на начало

Показатель	Величина показателя
ROA	0,23
$K_{т.л.}$	1,25
$K_{ф.у.}$	0,69

Рассмотрим все операции по возникновению и погашению отложенных налогов:

- 1 Отобразить изменение в балансе МСФО и РСБУ;
- 2 Рассчитать отклонение в балансе после этого изменения;
- 3 Рассчитать финансовые показатели после влияния отложенных налогов;
- 4 Провести сравнение финансовых показателей.

Все расчеты представлены в таблицах (3.3) – (3.47), а сравнения на рисунках (3.1) – (3.7).

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: операция 1.5 «Отражен отложенный налоговый актив» Дт 09 – Кт 68.

Таблица 3.3 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	+ 88041,43	Кредиторская задолженность	+ 88041,43
БАЛАНС	88041,43	БАЛАНС	88041,43

Таблица 3.4 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	88041,43	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	288041,43
БАЛАНС	738041,43	БАЛАНС	738041,43

Таблица 3.5 – Финансовые показатели после операции 1.5 по МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,20
К _{т.л.}	0,87
К _{ф.у.}	0,61

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: операция 1.5 «Отражен отложенный налоговый актив» Дт 09 – Кт 68.

Таблица 3.6 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	+ 88041,43	Кредиторская задолженность	+ 88041,43
БАЛАНС	88041,43	БАЛАНС	88041,43

Таблица 3.7 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	88041,43	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	288041,43
БАЛАНС	738041,43	БАЛАНС	738041,43

Таблица 3.8 – Финансовые показатели после операции 1.5 по РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,20
К _{т.л.}	0,87
К _{ф.у.}	0,61

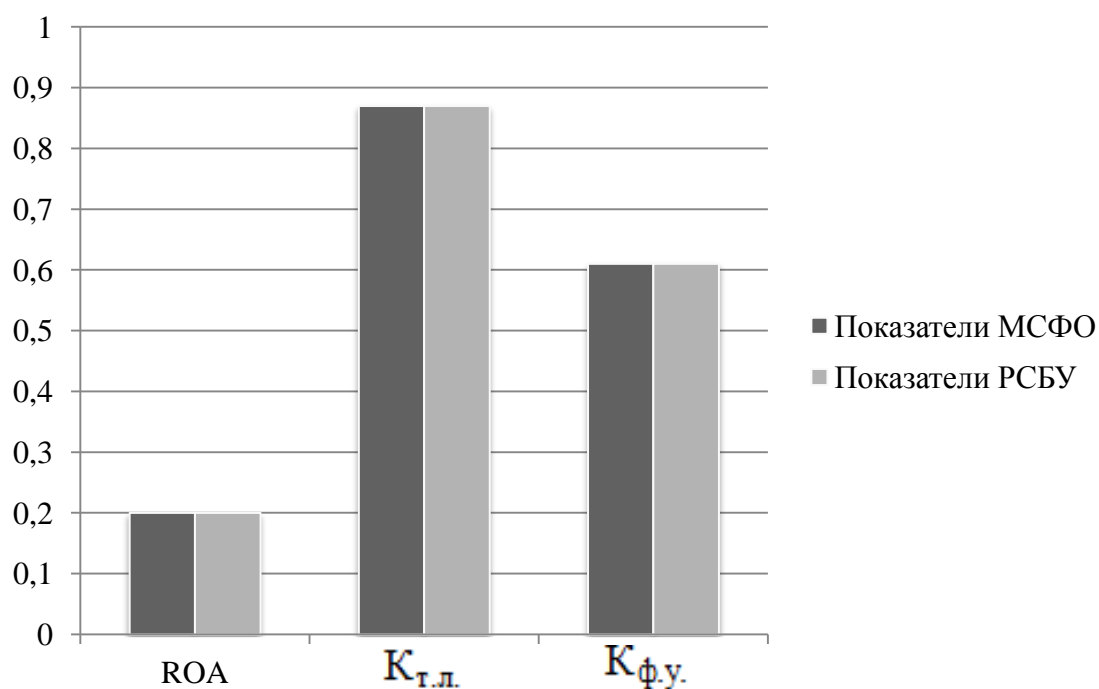


Рисунок 3.1 Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

В РСБУ и МСФО операции совпадают: возникает отложенных налоговый актив – поэтому финансовые показатели совпадают.

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: операция 5 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

Таблица 3.9 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 17608,29	Кредиторская задолженность	– 17608,29
БАЛАНС	– 17608,29	БАЛАНС	– 17608,29

Таблица 3.10 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	70433,14	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	270433,14
БАЛАНС	720433,14	БАЛАНС	720433,14

Таблица 3.11 – Финансовые показатели после операции 5 МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,21
К _{т.л.}	0,92
К _{ф.у.}	0,62

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: операция 5 «Отражено отложенное налоговое обязательство» Дт 68 – Кт 77.

Таблица 3.12 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Дебиторская задолженность	+17608,29	Отложенное налоговое обязательство	+17608,29
БАЛАНС	+17608,29	БАЛАНС	+17608,29

Таблица 3.13 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	88041,43	Отложенное налоговое обязательство	17608,29
Дебиторская задолженность	267608,29	Кредиторская задолженность	288041,43
БАЛАНС	755650	БАЛАНС	755650

Таблица 3.14 – Финансовые показатели после операции 5 РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,20
К _{т.л.}	0,93
К _{ф.у.}	0,62

Рисунок (3.2) показывает, что рентабельность активов в РСБУ меньше, чем в МСФО, при этом коэффициент текущей ликвидности в РСБУ больше. А коэффициент финансовой устойчивости одинаковый.

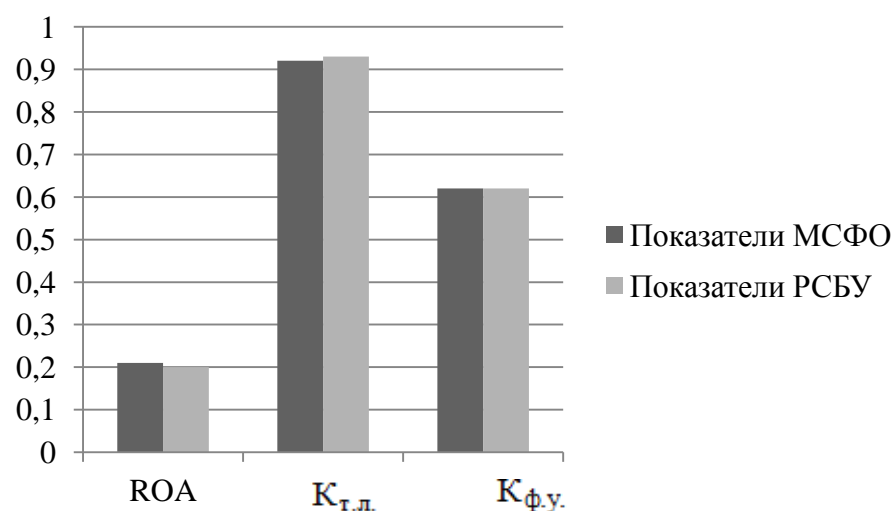


Рисунок 3.2 Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: операция 11 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

Таблица 3.15 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 26412,43	Кредиторская задолженность	– 26412,43
БАЛАНС	– 26412,43	БАЛАНС	– 26412,43

Таблица 3.16 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	44020,71	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	244020,71
БАЛАНС	694020,71	БАЛАНС	694020,71

Таблица 3.17 – Финансовые показатели после операции 11 МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,22
К _{т.л.}	1,02
К _{ф.у.}	0,65

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: операция 11 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

Таблица 3.18 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 30814,5	Кредиторская задолженность	– 30814,5
БАЛАНС	– 30814,5	БАЛАНС	– 30814,5

Таблица 3.19 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	57226,93	Отложенное налоговое обязательство	17608,29
Дебиторская задолженность	267608,29	Кредиторская задолженность	257226,93
БАЛАНС	724835,22	БАЛАНС	724835,22

Таблица 3.20 – Финансовые показатели после операции 11 РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,21
$K_{т.л.}$	1,04
$K_{ф.у.}$	0,65

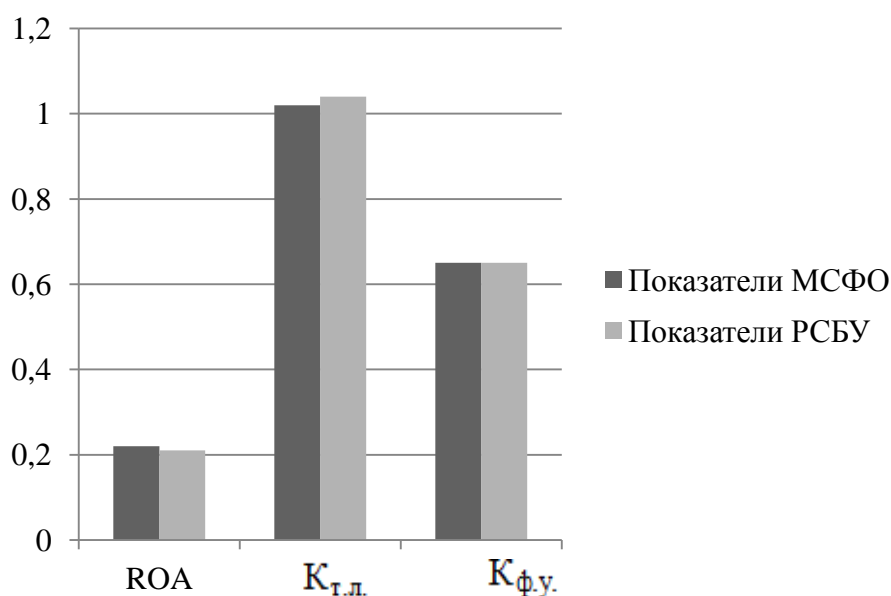


Рисунок 3.3 Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

Как и после прошлой операции, после частичного погашения отложенного налогового актива рентабельность активов в РСБУ меньше, чем в МСФО, при этой коэффициент текущей ликвидности в РСБУ больше. А коэффициент финансовой устойчивости одинаковый.

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: операция 13 «Отражен отложенный налоговый актив» Дт 09 – Кт 68.

Таблица 3.21 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	+7703,63	Кредиторская задолженность	+7703,63
БАЛАНС	+7703,63	БАЛАНС	+7703,63

Таблица 3.22 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	51724,34	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	251724,34
БАЛАНС	701724,34	БАЛАНС	701724,34

Таблица 3.23 – Финансовые показатели после операции 13 МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,21
К _{т.л.}	0,99
К _{ф.у.}	0,64

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: операция 13 «Частично погашено отложенное налоговое обязательство» Дт 77 – Кт 68.

Таблица 3.24 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Дебиторская задолженность	-7703,63	Отложенное налоговое обязательство	-7703,63
БАЛАНС	-7703,63	БАЛАНС	-7703,63

Таблица 3.25 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	57226,93	Отложенное налоговое обязательство	9904,66
Дебиторская задолженность	259904,66	Кредиторская задолженность	257226,93
БАЛАНС	717131,59	БАЛАНС	717131,59

Таблица 3.26 – Финансовые показатели после операции 13 РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,21
К _{т.л.}	1,01
К _{ф.у.}	0,64

После операции 13 рентабельность активов в МСФО и РСБУ сровнялись, а остальные показатели остались на том же уровне.

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: Операция 16 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

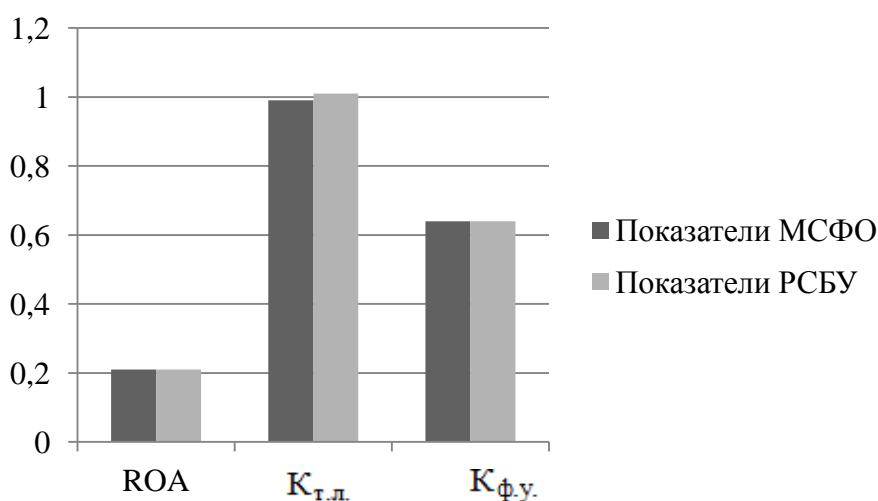


Рисунок 3.4 – Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

Таблица 3.27 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 9904,66	Кредиторская задолженность	– 9904,66
БАЛАНС	– 9904,66	БАЛАНС	– 9904,66

Таблица 3.28 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	41819,68	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	241819,68
БАЛАНС	691819,68	БАЛАНС	691819,68

Таблица 3.29 – Финансовые показатели после операции 16 МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,22
К _{т.л.}	1,03
К _{ф.у.}	0,65

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: Операция 16 «Отражено отложенное налоговое обязательство» Дт 68 – Кт 77.

Таблица 3.30 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Дебиторская задолженность	+9904,66	Отложенное налоговое обязательство	+9904,66
БАЛАНС	+9904,66	БАЛАНС	+9904,66

Таблица 3.31 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	57226,93	Отложенное налоговое обязательство	19809,32
Дебиторская задолженность	269809,32	Кредиторская задолженность	257226,93
БАЛАНС	727036,25	БАЛАНС	727036,25

Таблица 3.32 – Финансовые показатели после операции 16 РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,21
К _{т.л.}	1,05
К _{ф.у.}	0,65

После возникновения отложенного налогового обязательства, рентабельность активов по РСБУ вновь встала меньше, чем по МСФО. Остальные показатели увеличились.

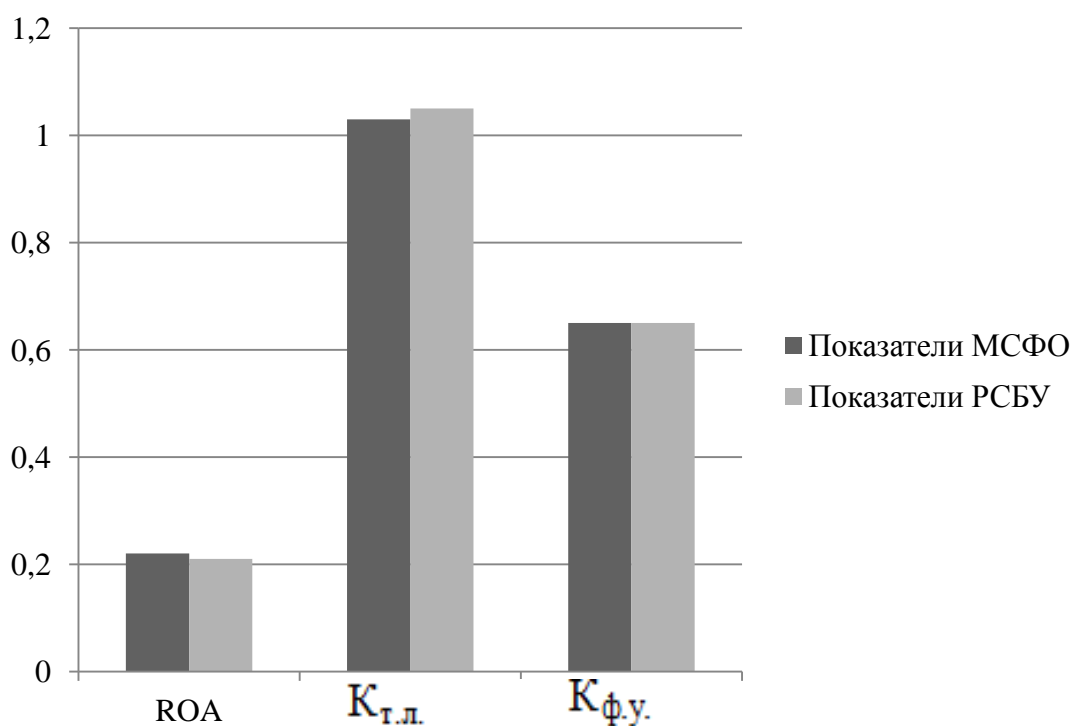


Рисунок 3.5 – Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО:
Операция 22.1 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

Таблица 3.33 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 37417,61	Кредиторская задолженность	– 37417,61
БАЛАНС	– 37417,61	БАЛАНС	– 37417,61

Таблица 3.34 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	4402,07	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	204402,07
БАЛАНС	654402,07	БАЛАНС	654402,07

Таблица 3.35 – Финансовые показатели после операции 22.1 МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,23
К _{т.л.}	1,22
К _{ф.у.}	0,69

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: Операция 22.2 «Отражено отложенное налоговое обязательство» Дт 68 – Кт 77.

Таблица 3.36 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Дебиторская задолженность	+19809,32	Отложенное налоговое обязательство	+19809,32
БАЛАНС	+19809,32	БАЛАНС	+19809,32

Таблица 3.37 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	4402,07	Отложенное налоговое обязательство	19809,32
Дебиторская задолженность	269809,32	Кредиторская задолженность	204402,07
БАЛАНС	674211,39	БАЛАНС	674211,39

Таблица 3.38 – Финансовые показатели после операции 22.2 МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,22
К _{т.л.}	1,32
К _{ф.у.}	0,70

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: операция 22 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

Таблица 3.39 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 57226,93	Кредиторская задолженность	– 57226,93
БАЛАНС	– 57226,93	БАЛАНС	– 57226,93

Таблица 3.40 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	0	Отложенное налоговое обязательство	19809,32
Дебиторская задолженность	269809,32	Кредиторская задолженность	200000
БАЛАНС	669809,32	БАЛАНС	669809,32

Таблица 3.41 – Финансовые показатели после операции 22 РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,22
К _{т.л.}	1,35
К _{ф.у.}	0,70

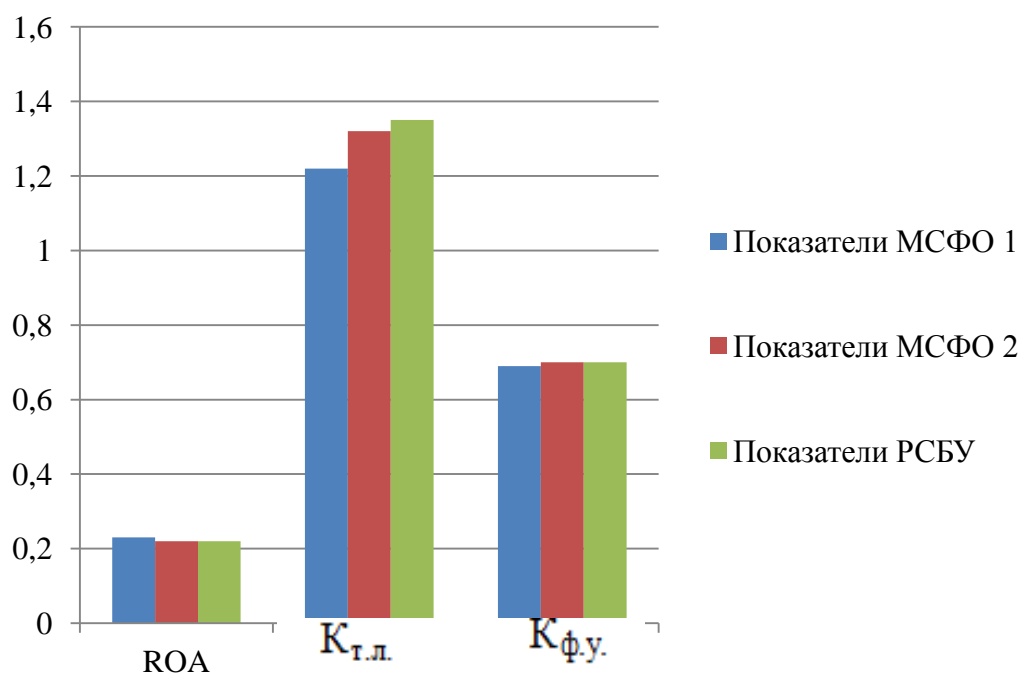


Рисунок 3.6 – Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

После операции 22.1 по МСФО рентабельность активов выше, чем по РСБУ, но после операции 22.2 они сравнялись. Коэффициент текущей ликвидности вырос по МСФО к операции 22.2, но по РСБУ этот показатель все равно больше. Финансовая устойчивость по МСФО и РСБУ сравнялась после операции 22.2.

Таблица 3.42 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Дебиторская задолженность	-19075,64	Отложенное налоговое обязательство	-19075,64
БАЛАНС	-19075,64	БАЛАНС	-19075,64

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: операция 24 «Частично погашено отложенное налоговое обязательство» Дт 77 – Кт 68.

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: операция 24 «Частично погашено отложенное налоговое обязательство» Дт 77 – Кт 68.

Таблица 3.43 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	4402,07	Отложенное налоговое обязательство	733,68
Дебиторская задолженность	250733,68	Кредиторская задолженность	204402,07
БАЛАНС	655135,75	БАЛАНС	655135,75

Таблица 3.44 – Финансовые показатели после операции 24 МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,23
К _{т.л.}	1,23
К _{ф.у.}	0,69

Таблица 3.45 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Дебиторская задолженность	-19075,64	Отложенное налоговое обязательство	-19075,64
БАЛАНС	-19075,64	БАЛАНС	-19075,64

Таблица 3.46 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	0	Отложенное налоговое обязательство	733,68
Дебиторская задолженность	250733,68	Кредиторская задолженность	200000
БАЛАНС	650733,68	БАЛАНС	650733,68

Таблица 3.47 – Финансовые показатели после операции 24 РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,23
К _{т.л.}	1,25
К _{ф.у.}	0,69

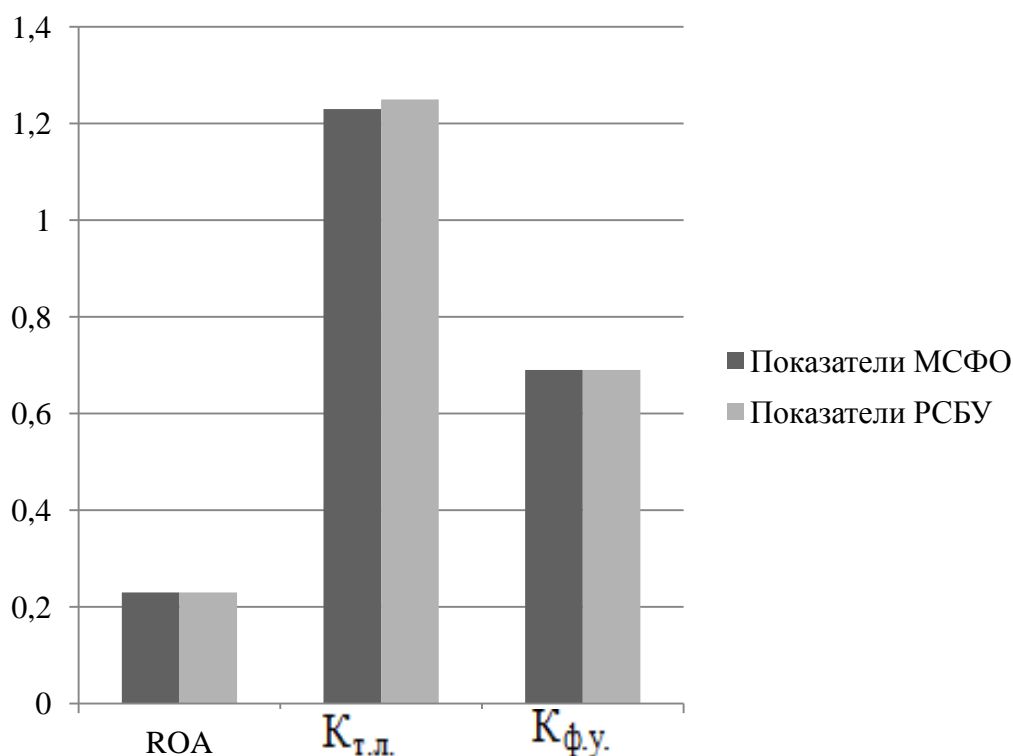


Рисунок 3.7 – Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

После операции 24 рентабельность активов в МСФО и РСБУ увеличилась, а по коэффициенту текущей ликвидности, наоборот, уменьшился, финансовая устойчивость незначительно понизилась.

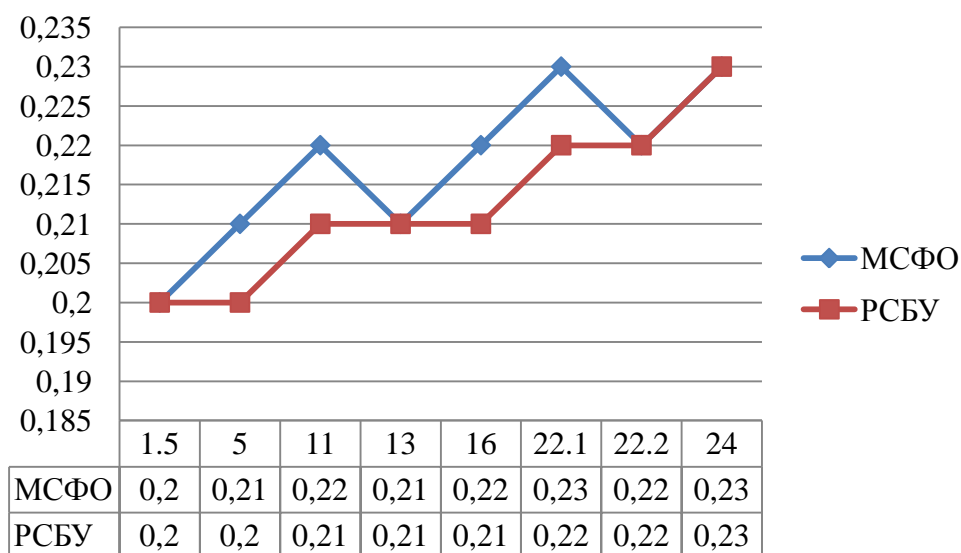


Рисунок 3.8 – Сравнение показателя рентабельности по МСФО и РСБУ

На рисунке 3.8 показана динамика изменения рентабельности активов по МСФО и РСБУ. Исходя из графика, можно сделать вывод, что по РСБУ происходит плавный рост этого показателя под влиянием отложенных налогов, а по МСФО увеличение рентабельности происходит скачкообразно.

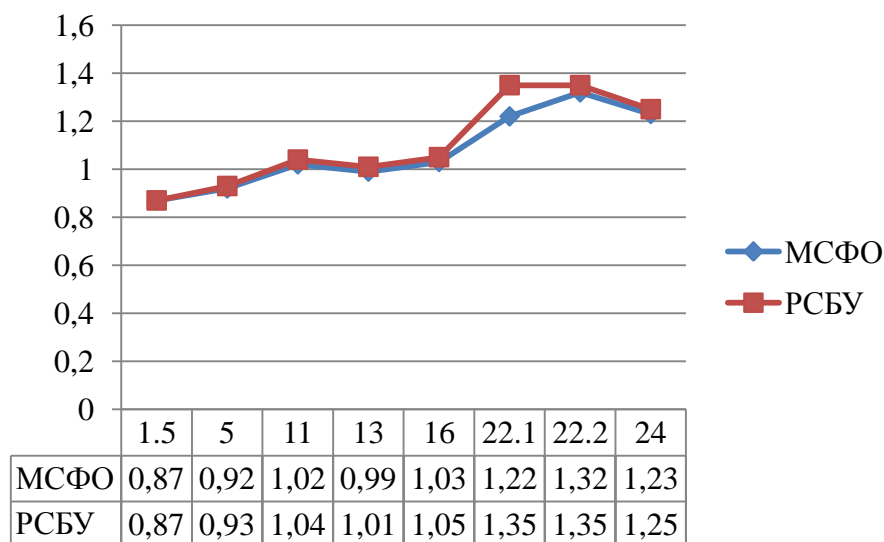


Рисунок 3.9 – Сравнение показателя ликвидности по МСФО и РСБУ

На рисунке 3.9 отображен рост коэффициента текущей ликвидности по МСФО и РСБУ под влиянием отложенных налогов, но при этом по РСБУ в некоторые моменты показатель превышает значения в МСФО.

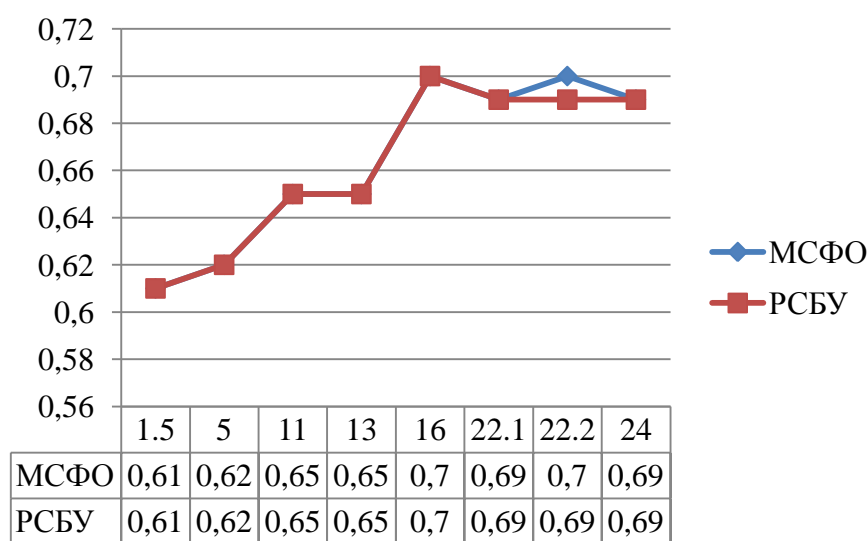


Рисунок 3.10 – Сравнение показателя устойчивости по МСФО и РСБУ

По рисунку 3.10 можно сделать вывод, что коэффициент устойчивости по МСФО и РСБУ совпадает, а исключением операции 22.2, возникшей в МСФО.

Таким образом, существует небольшая разница, которая возникает при анализе финансовых показателей по МСФО и РСБУ, после возникновения и погашения отложенных налогов. При этом в конце, после погашения налогов, рентабельность активов, коэффициент текущей ликвидности и финансовой устойчивости оказываются равными и совпадают с финансовыми показателями, найденными по вступительному балансу.

3.2 Отложенные налоги в учете выручки и дебиторской задолженности в системе финансового анализа в сравнении МСФО и РСБУ

Как и для учета основных средств, с помощью формул (3.1) – (3.3) проводим финансовый анализ до и после возникновения и погашения отложенного налогового актива или обязательства. Оставляем чистую прибыль в размере 150000 руб., а также вступительный баланс из таблицы 3.1. Следовательно, показатели в таблице 3.2 действительны.

Таблица 3.48 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	+ 113 935,97	Кредиторская задолженность	+ 113 935,97
БАЛАНС	+ 113 935,97	БАЛАНС	+ 113 935,97

Таблица 3.49 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	113 935,97	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	313936
БАЛАНС	763935,97	БАЛАНС	763936

Все расчеты представлены в таблицах (3.48) – (3.64), а сравнения на рисунках (3.11) – (3.13).

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: операция 4 «Отражен отложенный налоговый актив» Дт 09 – Кт 68.

Таблица 3.50 – Финансовые показатели МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,20
К _{т.л.}	0,80
К _{ф.у.}	0,59

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: операция 4 «Отражен отложенный налоговый актив» Дт 09 – Кт 68.

Таблица 3.51 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	+ 113 935,97	Кредиторская задолженность	+ 113 935,97
БАЛАНС	+ 113 935,97	БАЛАНС	+ 113 935,97

Таблица 3.52 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	113 935,97	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	313936
БАЛАНС	763935,97	БАЛАНС	763936

Таблица 3.53– Финансовые показатели после операции 24 РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,20
К _{т.л.}	0,80
К _{ф.у.}	0,59

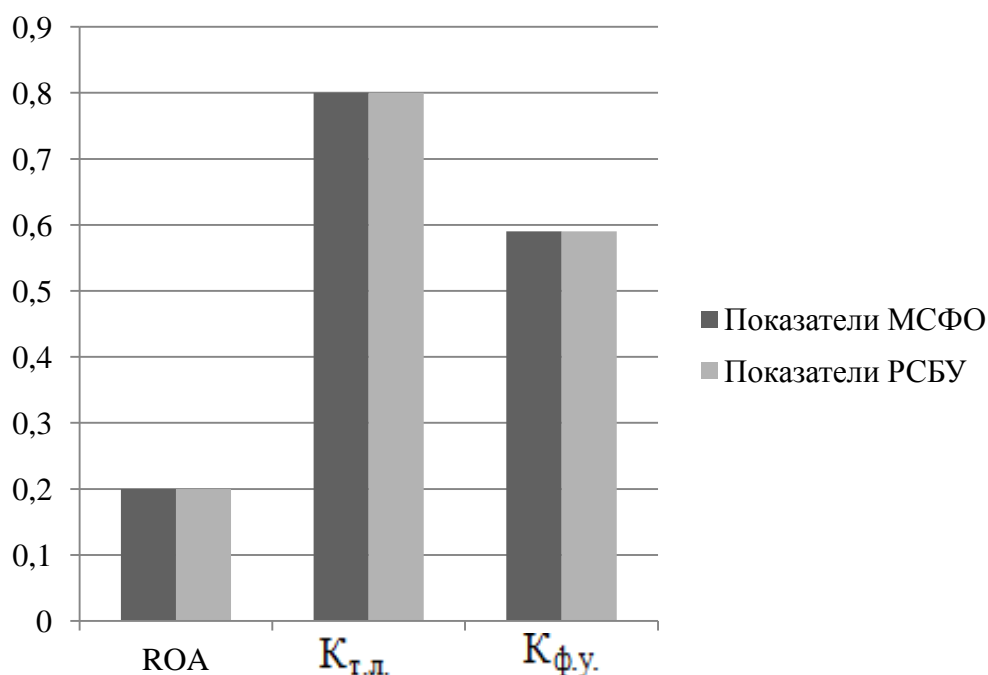


Рисунок 3.11 – Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

Так как характер отложенного налога совпадает, финансовые показатели РСБУ и МСФО одинаковы, при этом относительно вступительных показателей, они значительно меньше.

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: операция 7 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

Таблица 3.54 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 39 877,59	Кредиторская задолженность	– 39 877,59
БАЛАНС	– 39 877,59	БАЛАНС	– 39 877,59

Таблица 3.55 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	74 058,38	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	274058
БАЛАНС	724058,38	БАЛАНС	724058

Таблица 3.56 – Финансовые показатели МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,21
К _{т.л.}	0,91
К _{ф.у.}	0,62

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: Операция 7 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

Таблица 3.57 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 39 877,59	Кредиторская задолженность	– 39 877,59
БАЛАНС	– 39 877,59	БАЛАНС	– 39 877,59

Таблица 3.58 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	74 058,38	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	274058
БАЛАНС	724058,38	БАЛАНС	724058

Таблица 3.32 – Финансовые показатели РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,21
К _{т.л.}	0,91
К _{ф.у.}	0,62

После операции 7, показатели по МСФО и РСБУ остались равны. При этом частично погашенный налоговый актив положительно повлиял на финансовые показатели, что привело к их росту.

Отражение влияния отложенных налогов на баланс МСФО: операция 10 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

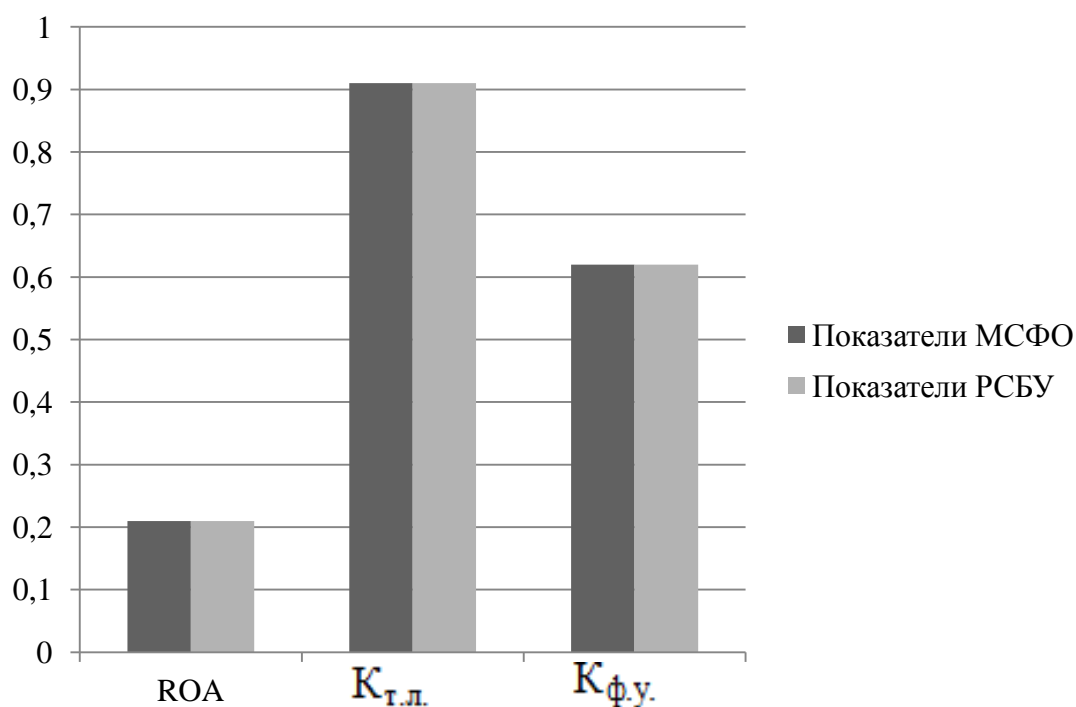


Рисунок 3.12 – Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

Таблица 3.59 – Изменение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 74058,38	Кредиторская задолженность	– 74058,38
БАЛАНС	– 74058,38	БАЛАНС	– 74058,38

Таблица 3.60 – Отклонение в балансе МСФО

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	0,00	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	200000
БАЛАНС	650000	БАЛАНС	650000

Таблица 3.61 – Финансовые показатели МСФО

Показатель	Величина показателя
ROA	0,23
К _{т.л.}	1,25
К _{ф.у.}	0,69

Отражение влияния отложенных налогов на баланс РСБУ: Операция 10 «Частично погашен отложенный налоговый актив» Дт 68 – Кт 09.

Таблица 3.62 – Изменение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Отложенный налоговый актив	– 74058,38	Кредиторская задолженность	– 74058,38
БАЛАНС	– 74058,38	БАЛАНС	– 74058,38

Таблица 3.63 – Отклонение в балансе РСБУ

Актив		Пассив	
Нематериальные активы	100000	Уставный капитал	350000
Основные средства	300000	Нераспределенная прибыль	100000
Отложенный налоговый актив	0,00	Отложенное налоговое обязательство	0
Дебиторская задолженность	250000	Кредиторская задолженность	200000
БАЛАНС	650000	БАЛАНС	650000

Таблица 3.64 – Финансовые показатели РСБУ

Показатель	Величина показателя
ROA	0,23
К _{т.л.}	1,25
К _{ф.у.}	0,69

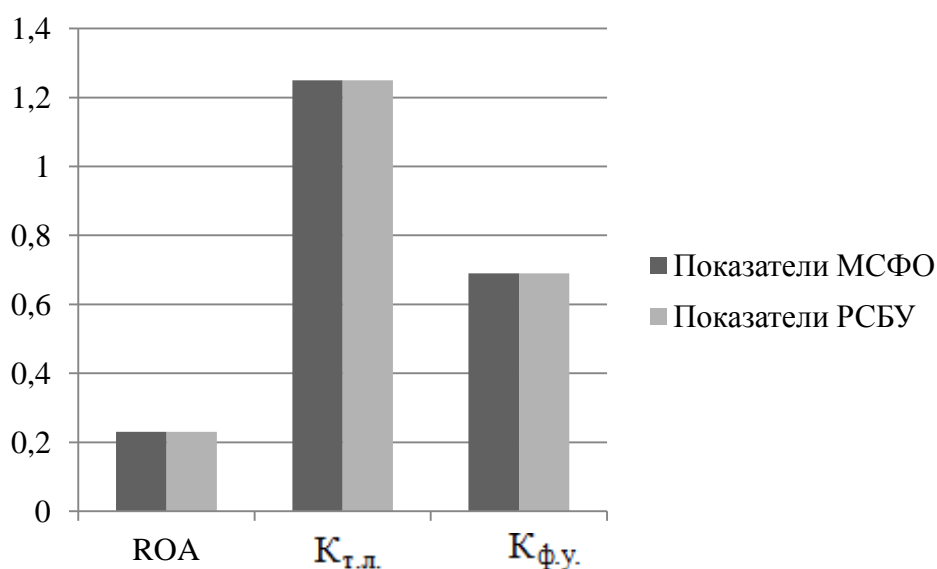
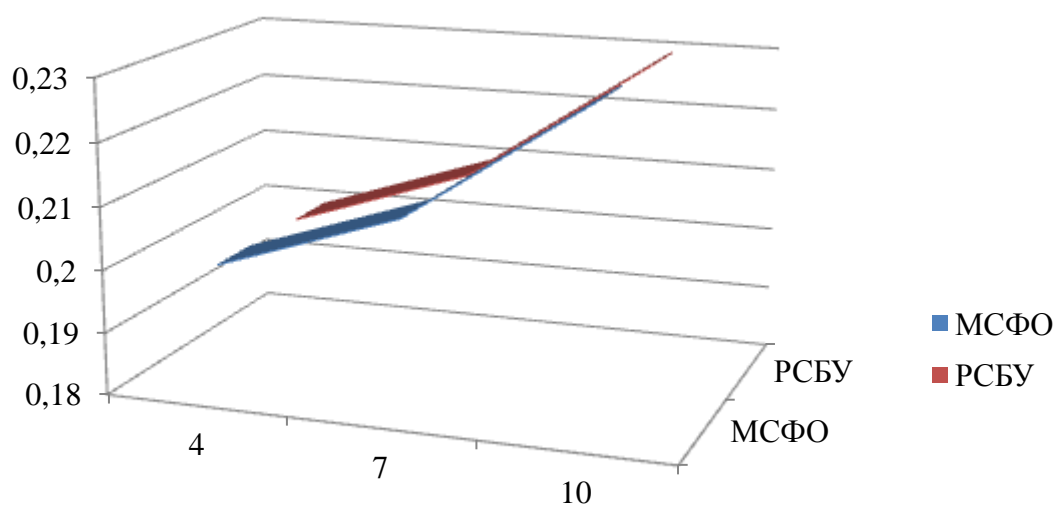


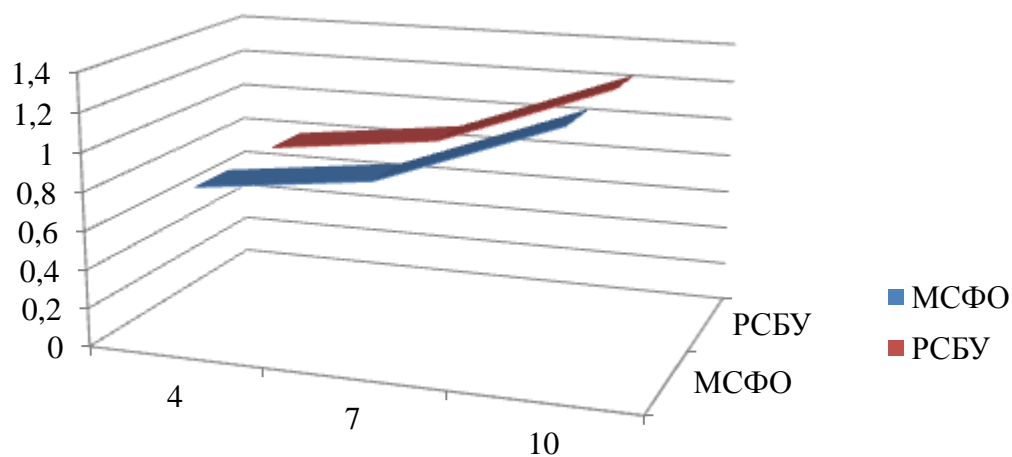
Рисунок 3.13 – Сравнение финансовых показателей МСФО и РСБУ

После операции 10 отложенный налоговый актив полностью погашен и финансовые показатели сошлись с рассчитанными по вступительному балансу.



	4	7	10
МСФО	0,2	0,21	0,23
РСБУ	0,2	0,21	0,23

Рисунок 3.14 – Сравнение показателя рентабельности по МСФО и РСБУ



	4	7	10
МСФО	0,8	0,91	1,25
РСБУ	0,8	0,91	1,25

Рисунок 3.15 – Сравнение показателя ликвидности по МСФО и РСБУ

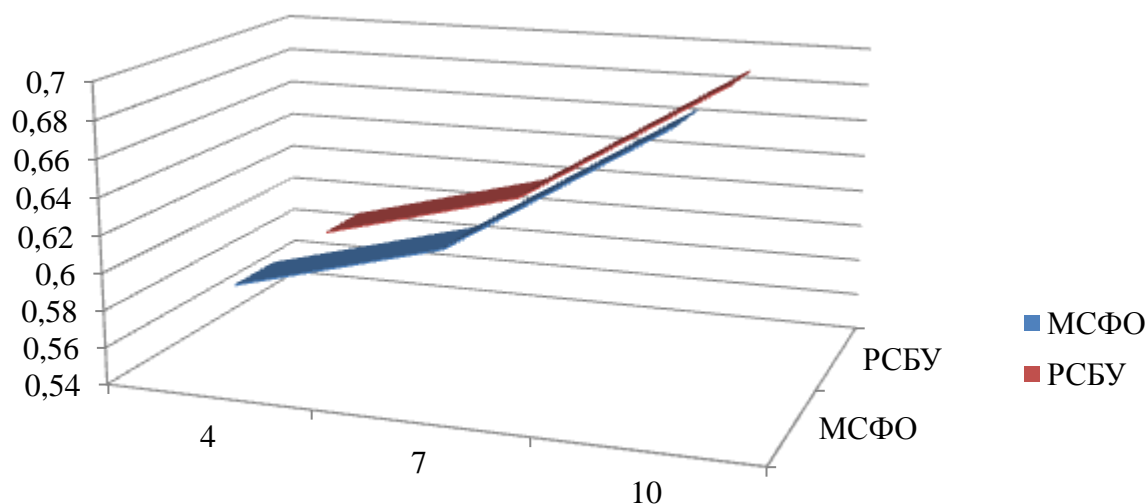


Рисунок 3.16 – Сравнение коэффициента финансовой устойчивости по МСФО и РСБУ

По рисункам 3.14 – 3.16 можно сделать вывод, что показатели одинаковы как по МСФО, так и по РСБУ, так как одинаков характер операций. При этом, после полного погашения отложенного налогового актива финансовые показатели стали равны показателям до возникновения отложенных налогов.

Вывод по разделу три

Исходя из финансового анализа, возникновение и погашение отложенных налогов напрямую влияет на рентабельность активов, текущую ликвидность и финансовую устойчивость предприятия. Если характер операций и суммы отложенных налогов одинаковы в МСФО и РСБУ, то изменение в балансе происходит равное.

Также можно сделать вывод, что:

1 При возникновении отложенного налогового актива уменьшаются исследуемые финансовые показатели;

2 При возникновении отложенного налогового обязательства увеличиваются исследуемые финансовые показатели;

3 При погашении отложенного налогового актива увеличиваются исследуемые финансовые показатели;

4 При погашении отложенного налогового обязательства уменьшаются исследуемые финансовые показатели.

При полном погашении отложенных налогов, финансовые показатели становятся равными показателям до возникновения этих налогов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Идея отложенного налогообложения, как в МСФО, так и в РСБУ прошла долгий путь, несмотря на то, что российский учет берет в пример западные стандарты, ПБУ 18/02 и МСФО 12 имеют существенные различия. В данный момент основную роль эти различия играют в отражении отложенных налогов в финансовой отчетности, что позволяет по-разному смотреть на финансовое положение предприятия.

Основное различие между российскими и международными стандартами состоит в том, что в МСФО на современном этапе отложенные налоги определяется на основе разницы между балансовой и налоговой стоимости актива или обязательства (балансовый метод), тогда как в РСБУ в соответствии с ПБУ 18/02 заложен старый порядок, используемый ранее в МСФО, при котором отложенные налоги определяются на основе разниц между доходами (расходами) в бухгалтерском и налоговом учете.

Отложенное налогообложение в учете основных средств по МСФО и РСБУ показывает, что по модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, различен только их характер. В операциях по МСФО возникает отложенный налоговый актив или его погашение, а в РСБУ отложенное налоговое обязательство или его погашение.

В учете выручки и дебиторской задолженности по модулю величины отложенных налогов по МСФО и РСБУ равны по всем операциям, а также одинаков их характер.

Финансовый анализ, проведенный по таким показателям, как рентабельность активов, коэффициент текущей ликвидности, коэффициент финансовой устойчивости, показал, что:

1 При возникновении отложенного налогового актива уменьшаются исследуемые финансовые показатели;

2 При возникновении отложенного налогового обязательства увеличиваются исследуемые финансовые показатели;

3 При погашении отложенного налогового актива увеличиваются исследуемые финансовые показатели;

4 При погашении отложенного налогового обязательства уменьшаются исследуемые финансовые показатели.

5 При полном погашении отложенных налогов, финансовые показатели становятся равными показателям до возникновения этих налогов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России (от 25.11.2011 № 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изменениями и дополнениями, вступ. в силу с 01.01.2018). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123940/ (дата обращения 10.02.2018);

2 Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/ (дата обращения 10.02.2018);

3 Положение по бухгалтерском учету «Учет материально – производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 09.06.2010 № 44н // ИПО «Гарант». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/569b43a13c040cfc64ff5806d5838fd8976c69e8/ (дата обращения: 10.02.2018);

4 Бабленкова, И.И. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учебник / Л.С. Кирина, Г.Н. Карпова, Н.А. Горохова. – М.: Экономика, 2016. – 140 с.;

5 Налоги на прибыль: трансформация отчетности из РСБУ в МСФО. Журнал «Бухгалтерский учет». Издательство: Редакция журнала «Бухгалтерский учет», 2008 г. История развития отложенных налогов как объекта учета – 512 с.;

6 Круглякова, З.И., Генезис «Отложенный налог как учетная категория» / З.И. Круглякова – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/genezis-otlozhennyh-nalогоv-kak-uchetnoy-kategorii> (дата обращения 10.02.2018);

7 Кузьмин, М.А. МСФО(IAS) 12: эволюция подхода к учету отложенных налогов [Электронный ресурс] / М.А. Кузьмин // Электронный журнал «МСФО на практике». – URL: <https://msfo-practice.ru> (дата обращения 10.02.2018);

8 Дружиловская, Т.Ю. Совершенствование бухгалтерского учета обязательств по налогу на прибыль в России и сближение его с требованиями МСФО / Т.Ю. Дружиловская – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-buhgalterskogo-ucheta-obyazatelstv-po-nalogu-na-pribyl-v-rossii-i-sblizhenie-ego-s-trebovaniyami-msfo> (дата обращения 10.02.2018);

9 Бабалыкова, И.А. Анализ сущности бухгалтерской и налоговой отчетности и выявления их взаимосвязи / В.В. Башкатова, И.А. Барсегян. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-suschnosti-buhgalterskoj-i-nalogovoy-otchetnosti-i-vyyavlenie-ih-vzaimosvyazi> (дата обращения 10.02.2018);

10 Выручаева, А.М. Отложенные налоги: сходства и различия подхода МСФО и РСБУ / А.М. Выручаева. – URL: <http://gaar.ru/> (дата обращения 10.02.2018);

11 Электронный журнал «Семинар для бухгалтера». – URL: <http://e.buhseminar.ru/> (дата обращения 10.02.2018);

12 Трофимова, Л.Б. Учет расчетов по налогу на прибыль в соответствии с российскими и международными стандартами / Л.Б. Трофимова. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-raschetov-po-nalogu-na-pribyl-v-sootvetstvii-s-rossiyskimi-i-mezhdunarodnymi-standartami> (дата обращения 10.02.2018);

13 Генералова, Н.В. МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль» / Н.В. Генералова. – URL: <https://www.ippnou.ru/print/002283/> (дата обращения 10.02.2018);

14 Губина, Т.А. Отложенное налогообложение в перспективе сближения с МСФО / Т.А. Губина. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otlozhennoe-nalogooblozhenie-v-perspektive-sblizheniya-s-msfo> (дата обращения 10.02.2018);

15 Бараненко, С.П. Проблемы и перспективы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в России / С.П. Бараненко. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-i-perspektivy-vnedreniya-mezhdunarodnyh-standartov-finansovoy-otchetnosti-v-rossii> (дата обращения 10.02.2018);

16 Валуева, Е.А. Учет налогов на прибыль [Электронный ресурс] / Е.А. Валуева // Электронный журнал «МСФО на практике». – URL: <https://msfo-practice.ru> (дата обращения 10.02.2018);

17 Колчугин, С.В. Влияние отложенных налогов на показатели финансового анализа / С.В. Кольчугин. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-otlozhennyh-nalogov-na-pokazateli-finansovogo-analiza> (дата обращения 10.02.2018);

18 Покровская, Н.В. Оценка отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств / Н.В. Покровская. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-otlozhennyh-nalogovyh-aktivov-i-otlozhennyh-nalogovyh-obyazatelstv> (дата обращения 10.02.2018);

19 Модеров, С.В. МСФО и МСА в кредитной организации / С.В. Модеров. – URL: <http://bankir.ru/publikacii/20081212/otlojennye-nalogi--vzglyad-msfo---1441972> (дата обращения 10.02.2018);

20 Парасоцкая, Н.Н. Экономическая сущность расчетов по налогу на прибыль в разрезе международных стандартов / Н.Н. Парасоцкая. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskaya-suschnost-raschetov-po-nalogu-na-pribyl-v-razreze-mezhdunarodnyh-standartov> (дата обращения 10.02.2018);

21 Лаврушена, В.Б. История развития отложенных налогов как объекта учета [Электронный ресурс] / В.Б. Лаврушена // Электронный журнал. Налоги на прибыль: трансформация отчетности из РСБУ в МСФО. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-ucheta-otlozhennyh-nalogov> (дата обращения 10.02.2018);

22 Дегальцева, Ж.В. Бухгалтерский учет, анализ, аудит, статистика: теория, методология, практика / Ж.В. Дегальцева. – URL: https://books.google.ru/books/about/%D0%91%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B9_%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82_%D0%B0%D0%BD.html?hl=ru&id=otnqBQAAQBAJ&redir_esc=у (дата обращения 10.02.2018);

23 Мануйленко, В.В. Финансовый менеджмент. Подходы к формированию и распределению прибыли хозяйствующего субъекта: современный аспект / В.В. Мануйленко. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/podhody-k-formirovaniyu-i-raspredeleniyu-pribyli-hozyaystvuyuschego-subekta-sovremennyy-aspekt> (дата обращения 10.02.2018);

24 Ткаченко, Л.И. Основополагающие различия между российскими стандартами бухгалтерского учета и Международными стандартами финансовой отчетности / Л.И. Ткаченко. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovopolagayuschie-razlichiya-mezhdu-rossiyskimi-standartami-buhgalterskogo-ucheta-i-mezhdunarodnymi-standartami-finansovoy> (дата обращения 10.02.2018);

25 Понедельчук, Т.В. Основные подходы формирования финансовой отчетности по РСБУ и МСФО: некоторые сходства и различия / Т.В. Понедельчук. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnyye-podhody-formirovaniya-finansovoy-otchetnosti-po-rsbu-i-msfo-nekotorye-shodstva-i-razlichiya> (дата обращения 10.02.2018);

26 Гуров А.В. Налоги на прибыль: трансформация отчетности из РСБУ в МСФО [Электронный ресурс] / А.В. Гуров // Электронный журнал «МСФО на практике»/ – URL: <https://msfo-practice.ru/> (дата обращения 10.02.2018);

27 Пятов, М.Л. МСФО и их роль в экономической жизни общества / М.Л. Пятов. – URL: <https://buh.ru/articles/documents/14051/> (дата обращения 10.02.2018);

28 Харитонов, А.Ю. Сравнение МСФО И РСБУ, пути трансформации отчётности / А.Ю. Харитонов. – URL: <https://ami.im/sbornik/MNPK-20.pdf#page=167> (дата обращения 10.02.2018);

29 Финансовый директор [Электронный ресурс] // Практический журнал по управлению финансами компании. Электронный журнал – ООО «Аktion-Медиа», 2015. – URL: <http://fd.ru/articles/38453-pervyy-perehod-na-msfo> (дата обращения 10.02.2018);

30 Основы МСФО (IAS, IFRS) [Электронный ресурс] // Общество с ограниченной ответственностью «Студия финансового консалтинга Снежаны Манько» 2015. – URL: <http://www.snezhana.ru/msfo/> (дата обращения 10.02.2018);

31 Виноградова А.Г. Особенности перехода на МСФО [Электронный ресурс] / А.Г. Виноградова // Электрон. текстовые дан. – URL: <http://step19.narod.ru/msfo.html> (дата обращения 10.02.2018);

32 Сравнительный анализ МСФО и РПБУ [Электронный ресурс] // ЗАО КПМГ. – URL: <http://www.kpmg.com/RU/ru/topics/IFRSPortal/IFRS-publications-ru/Documents/2012-RAP-Comparison/C3-03.pdf> (дата обращения 10.02.2018);

33 Панков, В.В. Методы учета отложенных налогов / В.В. Панков. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-ucheta-otlozhennyh-nalogo> (дата обращения 10.02.2018);

34 Бушмелева, Н.В. Учет налога на прибыль / Н.В. Бушмелева. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-naloga-na-pribyl> (дата обращения 10.02.2018);

35 Бушмелева, Н.В. Сближение с МСФО: совершенствование российских правил бухгалтерского учета / Н.В. Бушмелева. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sblizhenie-s-msfo-sovershenstvovanie-rossiyskih-pravil-buhgalterskogo-ucheta> (дата обращения 10.02.2018);

36 Тарасова, Е.Ю. Учет расчетов по налогу на прибыль: различия между МСФО (IAS) 12 и ПБУ 18/02 / Е.Ю. Тарасова. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-raschetov-po-nalogu-na-pribyl-razlichiya-mezhdu-msfo-ias-12-i-pbu-18-02> (дата обращения 10.02.2018);

37 Заббарова, О.А. Сравнительная характеристика сущности, методики расчета и отражения в учете и отчетности отложенных налогов согласно ПБУ 18/02 «расчеты по налогу на прибыль» и МСФО 12 «налоги на прибыль» / О.А. Заббарова. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-suschnosti-metodiki-rascheta-i-otrazheniya-v-uchete-i-otchetnosti-otlozhennyh-nalogo> (дата обращения 10.02.2018);

38 Солдатова, Е.И. Отложенное налогообложение по МСФО: практический опыт / Е.И. Солдатова. – URL: <https://www.lawmix.ru/bux/86864> (дата обращения 10.02.2018);

39 Никорюкин, А.В. Проблемы учета расчетов по налогам и сборам / А.В. Никорюкин. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-ucheta-raschetov-po-nalogam-i-sboram>

40 Электронный журнал «Семинар для бухгалтера». – URL: <http://e.buhsemi.ru/> (дата обращения: 10.02.2018).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ ПО МСФО И РСБУ

Таблица П.А.1 – Отложенные налоги по МСФО

Дата	Бухгалтерская проводка	01.01.17	01.12.17	28.12.17	01.01.18	01.12.18	01.01.19	01.01.19		Сальдо
№ оп.		1.5	5	11	13	16	22	24	Итого	
ОНО	68–77						19809		19809	733
ПОНО	77–68							19075	19075	
ОНА	09–68	88041			7703				9534	0
ПОНА	68–09		17608	30814		9904	37417		95345	

Таблица П.А.2 – Отложенные налоги по РСБУ

Дата	Бухгалтерская проводка	01.01.17	01.12.17	28.12.17	01.01.18	01.12.18	01.01.19	01.01.19		Сальдо
№ оп.		1.5	5	11	13	16	22	24	Итого	
ОНО	68–77		17608			9904			27512	733
ПОНО	77–68				7703			19075	26779	
ОНА	09–68	88041							88041	0
ПОНА	68–09			30814			57226		88041	